



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX PARTICULIERS

**DATE** : LE 10 FÉVRIER 2016

**OBJET** : **TRANSFERT À UN CONJOINT DE CRÉDITS D'IMPÔT INUTILISÉS –  
PRÉSUMPTION DE RÉSIDENCE PRÉVUE AU PARAGRAPHE G DE  
L'ARTICLE 8 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS  
N/RÉF. : 15-025057-001**

---

La présente donne suite à votre demande \*\*\*\*\* concernant l'objet mentionné en titre.

## **FAITS**

Les faits relatifs à cette demande y sont présentés de la façon suivante :

Un résident canadien, fonctionnaire à l'emploi du gouvernement fédéral (Contribuable) quitte le Québec en 2007 pour aller travailler successivement dans le pays A, de 2007 jusqu'en 2009, et dans le pays B, de 2009 jusqu'en 2011. Il résidait au Québec immédiatement avant le début de son mandat à l'étranger. Il vit maritalement depuis l'année 2007 avec un citoyen du Pays C (Conjoint). Contribuable et Conjoint ont ainsi résidé successivement dans le Pays A et dans le Pays B durant les années civiles 2008, 2009 et 2010. Ils reviennent au Québec en 2011. Pendant son séjour à l'étranger, Contribuable a conservé sa résidence principale au Québec et l'a louée.

Contribuable et Conjoint ont produit une déclaration de revenus provinciale pour l'année d'imposition 2011. Conjoint a déclaré un revenu imposable très faible. Il a indiqué comme date d'arrivée au Canada le \*\*\*\*\* 2011. Prendre note que Conjoint n'a pas produit de déclaration de revenus fédérale pour les années d'imposition 2008, 2009 et 2010.

Contribuable, quoique se déclarant réputé résident en vertu du paragraphe c de l'article 8 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », a tout de même produit une déclaration de revenus du Québec pour les années d'imposition 2007 à 2010.

---

Originellement, il n'avait pas déclaré avoir un conjoint. Il demande maintenant les crédits non utilisés, ci-après désignés « CNU », de Conjoint pour les années d'imposition 2008 à 2010 inclusivement à la suite de la production de la déclaration de revenus pour les mêmes années par Conjoint.

## QUESTIONS

Les questions dans la demande sont formulées, à quelques détails près, de la façon suivante :

Est-ce que Conjoint peut se qualifier de réputé résident en vertu du paragraphe g de l'article 8 malgré l'absence d'une telle reconnaissance par l'Agence du revenu du Canada (ARC)? Si Conjoint se qualifie de réputé résident, peut-il conséquemment produire une déclaration pour les années d'imposition visées par cette qualification et ainsi transférer ses crédits non utilisés à Contribuable?

Conjoint ne doit-il pas tout d'abord être considéré réputé résident par l'ARC?

Si Contribuable et Conjoint sont reconnus réputés résidents, les deux conditions de base pour permettre le transfert des crédits non utilisés de Conjoint à Contribuable, en vertu des articles 776.41.1 à 776.41.11 de la LI, seraient dès lors respectées, à savoir :

- qu'ils sont tous les deux assujettis à l'impôt du Québec et;
- qu'ils produisent tous les deux une TP-1.

Par conséquent, Contribuable et Conjoint pourraient produire une TP-1 pour les années 2008, 2009 et 2010 et les CNU pourraient être accordés à Contribuable.

## NOTRE OPINION

### Précision

Mentionnons préalablement que nous comprenons que Contribuable « a résidé ordinairement » au Québec au cours des années en cause<sup>1</sup>. Il n'est donc pas réputé avoir résidé au Québec au cours de ces années en vertu du paragraphe c de l'article 8 de la LI (notamment à titre d'ambassadeur, de fonctionnaire ou de préposé à l'emploi du gouvernement fédéral qui résidait au Québec immédiatement avant son emploi ou sa nomination par le Canada).

---

<sup>1</sup> Ce constat se fonde sur la décision de Contribuable de produire une déclaration de revenus du Québec pour chacune de ces années et s'infère du questionnement soulevé dans la demande. À cet égard, voir le troisième paragraphe de la rubrique « Règles générales » de la présente note, faisant mention de l'article 96R1 du Règlement sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002, r. 1), ci-après désigné « RAF ».

---

## **Règles générales**

Lorsqu'un particulier donné réside au Québec tout au long d'une année d'imposition pour l'application de la LI et qu'il est le conjoint admissible, au sens de l'article 776.41.1 de la LI, d'un contribuable qui réside au Québec pour cette année, ce contribuable peut déduire de son impôt autrement à payer pour l'année en vertu de la partie I de la LI les CNU du particulier conformément aux règles prévues aux articles 776.41.5 à 776.41.10 de la LI.

Cette conclusion est la même, peu importe que le particulier « réside ordinairement » au Québec ou qu'il soit réputé résider au Québec en vertu de l'une des présomptions prévues à l'article 8 de la LI. Dans tous ces cas, le particulier, en produisant sa déclaration de revenus, peu importe ses revenus ou son absence de revenu, permet, le cas échéant, le transfert de ses CNU au contribuable dont il est le conjoint admissible.

Il est à noter, à l'égard du passage de la demande dans lequel est évoquée la possibilité que des CNU soient transférés entre des conjoints admissibles qui sont « reconnus réputés résidents », qu'un contribuable, qui est réputé résider au Québec au cours d'une année d'imposition en vertu du paragraphe *c* de l'article 8 de la LI (ou en vertu d'un autre paragraphe de cet article), ne bénéficiera pas, en pratique, du transfert des CNU de son conjoint admissible pour l'année en raison de la remise, à laquelle il a droit, en vertu de l'article 96R1 du RAF, des impôts, intérêts et pénalités exigibles pour cette année en vertu de la partie I de la LI.

## **Résidence réputée au Québec versus statut de résidence déterminé par l'ARC**

Un particulier peut être réputé avoir résidé au Québec en vertu de l'une des présomptions énoncées à l'article 8 de la LI tout en étant considéré non-résident par l'ARC pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1, (5<sup>e</sup> suppl.)), ci-après désignée « LIR ».

Il n'est donc pas nécessaire que l'ARC considère le conjoint de résident réputé pour que Revenu Québec puisse faire de même. Il est généralement raisonnable de privilégier l'harmonisation de notre traitement avec celui du fédéral lorsque le statut de résident repose sur l'analyse factuelle des liens d'un particulier avec notre territoire. Cependant, dans le cas du présent dossier, la différence de traitement entre les deux paliers de gouvernement résulterait, si elle existait, de l'application de règles de droit différentes et non pas d'une appréciation différente des mêmes faits.

---

Les règles de droit en la matière diffèrent parce que la LI ne comporte pas de disposition équivalente au paragraphe 250(5) de la LIR qui prévoit une présomption de non-résidence au Canada applicable à un particulier qui réside dans un autre pays en vertu d'un traité fiscal conclu entre ce pays et le Canada. Dans le cas du présent dossier, cette présomption de non-résidence est susceptible de s'appliquer au conjoint<sup>2</sup> quelle que soit l'application de l'alinéa 250(1)g) de la LIR (équivalent au paragraphe g de l'article 8 de la LI) puisque la LIR prévoit que l'application du paragraphe 250(5) prime celle de toute autre disposition applicable aux particuliers. Nous ne pouvons donc pas faire, dans le cas du présent dossier, l'économie de l'analyse de l'application à Conjoint du paragraphe g de l'article 8 de la LI.

### **Application du paragraphe g de l'article 8 de la LI**

Le paragraphe g de l'article 8 de la LI prévoit qu'un particulier est réputé avoir résidé au Québec dans certaines circonstances bien délimitées. Dans le cas du présent dossier<sup>3</sup>, nous sommes d'avis que Conjoint a le fardeau de démontrer que ces circonstances sont bien présentes.

Pour qu'un particulier soit réputé, en vertu de cette disposition, avoir résidé au Québec pendant toute une année d'imposition, il doit avoir « droit, à un moment quelconque de l'année, en vertu d'un accord fiscal conclu avec un ou plusieurs autres pays, à une exonération d'un impôt sur le revenu autrement à payer dans l'un de ces pays à l'égard du revenu provenant d'une source, [...] accordée en raison du fait qu'à ce moment le particulier soit était lié à un particulier donné, autre qu'une fiducie, qui résidait au Québec, soit était membre de la famille de ce particulier donné ». De plus, la totalité ou la quasi-totalité du revenu pour l'année du particulier provenant de toutes sources doit être ainsi exonérée.

Dans le cas du présent dossier, Conjoint peut bénéficier d'une exonération d'impôt si Contribuable, à titre de fonctionnaire à l'emploi du gouvernement fédéral, se qualifie d'« agent diplomatique » ou de « membre du personnel administratif et technique » d'une mission diplomatique pour l'application de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques<sup>4</sup> ou se qualifie de « fonctionnaire consulaire » ou d'« employé

---

<sup>2</sup> Cette présomption est susceptible de s'appliquer que Conjoint soit assujetti à l'impôt du pays dont il est ressortissant (Pays C) ou qu'il soit assujetti à l'impôt des pays dans lesquels il vit avec Contribuable (Pays A et Pays B).

<sup>3</sup> Considérant qu'il s'agit du conjoint d'un particulier voulant prendre avantage d'une présomption de résidence au Québec qui lui serait applicable dans le contexte où il n'a pas (ou a peu) de liens avec le Québec.

<sup>4</sup> Nous considérons que cette convention ainsi que la Convention de Vienne sur les relations consulaires constituent des accords fiscaux conclus avec plusieurs autres pays au sens du paragraphe g de l'article 8 de la LI même si la définition de l'expression « accord fiscal » prévue à l'article 1 de la LI ne semble pas bien adaptée pour viser une convention internationale multilatérale dont la grande majorité des dispositions ne sont pas de nature fiscale.

---

consulaire » pour l'application de la Convention de Vienne sur les relations consulaires. Dans ces situations, le conjoint d'un tel fonctionnaire ou employé, lorsqu'il n'est pas ressortissant du pays où est situé l'ambassade ou le consulat où travaille ce fonctionnaire ou cet employé, est généralement exonéré d'impôt sur les revenus qui n'ont pas leur source dans ce pays<sup>5</sup>.

Dans le cas du présent dossier, pour être réputé avoir résidé au Québec, Conjoint doit donc démontrer que Contribuable est un fonctionnaire entrant dans l'une des catégories susmentionnées. Si ce n'est pas le cas parce que Contribuable est un fonctionnaire du gouvernement fédéral qui n'entre pas dans l'une de ces catégories, Conjoint ne pourra être réputé avoir résidé au Canada en vertu du paragraphe g de l'article 8 de la LI à moins de démontrer le contraire<sup>6</sup>.

De plus, pour être réputé avoir résidé au Québec en vertu du paragraphe g de l'article 8 de la LI, Conjoint doit avoir droit à une exonération d'un impôt sur le revenu autrement à payer au Pays A ou au Pays B, selon le cas, à l'égard du revenu provenant d'une source. Selon nous, cette exonération doit porter sur un revenu réellement gagné et non seulement sur un revenu théorique. Ainsi, le conjoint d'un contribuable québécois ne peut être réputé pour une année d'imposition avoir résidé au Québec, en vertu du paragraphe g de l'article 8 de la LI, s'il n'a aucun revenu au cours de cette année. Aussi, dans le cas du présent dossier, Conjoint a déclaré un revenu très faible et doit établir que ce revenu aurait, n'eût été l'exonération, été imposé au Pays A ou au Pays B, selon le cas, et non pas ailleurs comme dans le pays dont il est citoyen (Pays C).

Enfin, le conjoint d'un contribuable québécois ne peut être réputé pour une année d'imposition avoir résidé au Québec, en vertu du paragraphe g de l'article 8 de la LI, que si la totalité ou la quasi-totalité de son revenu pour l'année provenant de toutes sources est ainsi exonérée. Dans le cas du présent dossier, Conjoint devra établir qu'au moins 90 % de ses revenus gagnés au cours de l'année sont visés par l'exonération et que, n'eût été cette exonération, ils auraient été imposés au Pays A ou au Pays B, selon le cas, et non pas ailleurs comme dans le pays dont il est citoyen (Pays C).

---

<sup>5</sup> Voir les paragraphes 37(1) et (2) de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques et l'article 49 de la Convention de Vienne sur les relations consulaires. Ces dispositions sont intégrées au droit canadien en vertu du paragraphe 3(1) de la Loi sur les missions étrangères et les organisations internationales (L.C. 1991, chapitre 41).

<sup>6</sup> Les exonérations d'impôt accordées en vertu des conventions fiscales bilatérales à l'égard des salaires versés par un état contractant à un contribuable ne s'étendent pas, sauf exception, au conjoint d'un tel contribuable \*\*\*\*\*. Par ailleurs, même si les lois fiscales du Pays A ou du Pays B accordaient aux membres de la famille des employés d'un pays étranger des privilèges équivalents aux exonérations prévues à l'alinéa 149(1)b) de la LIR et à l'article 983 de la LI, ces privilèges, même s'ils font l'objet d'une réciprocité entre deux pays, ne seraient pas visés par le paragraphe g de l'article 8 de la LI parce qu'ils ne seraient pas accordés en vertu d'un accord fiscal bilatéral ou multilatéral.