



Québec, le 7 juin 2016

Objet : Cotisations professionnelles et
assujettissement aux retenues à la source
N/Réf. : 16-032444-001

*****,

Nous vous présentons ci-après nos commentaires concernant l'assujettissement des cotisations professionnelles aux retenues à la source dans le cas où celles-ci sont prises en charge par un employeur.

Précisons d'abord que le paiement de la cotisation professionnelle par un employeur représente un avantage imposable à inclure dans le calcul du revenu de charge et d'emploi en vertu de l'article 37 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI »¹. Cet article, tel que modifié par l'article 99 de la Loi donnant suite au discours sur le budget du 4 juin 2014 et à certaines autres mesures fiscales (L.Q. 2015, c. 21), se lit comme suit :

« **37.** Les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que reçoit ou dont bénéficie le particulier, ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, en raison ou à l'occasion de sa charge ou de l'emploi du particulier ainsi que les allocations que le particulier reçoit, y compris les montants qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation, pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin. ».

¹ Concernant le caractère « imposable » d'un tel avantage, on doit se référer à l'arrêt de la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Joachim Tremblay c. Sous-ministre du Revenu*, (30 janvier 2002; n° 200-09-002914-999; D.F.Q.E. 2002F-30) qui a confirmé le jugement de la Cour du Québec publié à [2000] R.D.F.Q. 73.

De plus, à ce sujet, soulignons que le bulletin d'interprétation IMP. 37-2/R2 intitulé « Paiement ou remboursement par un employeur des montants exigibles d'un employé membre d'une association professionnelle » (daté du 30 novembre 2004) expose la position de Revenu Québec concernant le traitement fiscal en vertu de la LI lorsqu'un employeur paie ou rembourse les montants qu'un employé doit payer pour maintenir le statut professionnel qui lui est reconnu par une loi. Les paragraphes 3 et 4 de ce bulletin prévoient ce qui suit :

« **3.** En règle générale, le Ministère considère que le paiement ou le remboursement par un tiers de la cotisation professionnelle qu'un membre d'une association professionnelle doit payer constitue un avantage puisque le paiement de cette cotisation est imposé à ce membre à titre d'obligation personnelle.

4. Par conséquent, lorsqu'un employeur paie au nom de l'un de ses employés une cotisation professionnelle ou rembourse en totalité ou en partie la dépense engagée par un employé à ce titre, cet employé doit inclure dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi la valeur de l'avantage conféré par un tel paiement ou un tel remboursement. La valeur de l'avantage conféré à l'employé correspond soit au montant payé par son employeur au titre de la cotisation professionnelle plus la TPS et la TVQ afférentes à ce montant dans la mesure où un tel montant n'a pas été remboursé à l'employeur par l'employé, soit au montant remboursé par son employeur. ».

Ainsi, en règle générale, le paiement, par un employeur, de la cotisation professionnelle à laquelle son employé membre d'un ordre professionnel est assujéti, constitue un montant versé, alloué, conféré ou payé qui doit être inclus en vertu des chapitres I et II du titre II du livre III de la partie I de la LI dans le calcul du revenu de charge et d'emploi de cet employé. Toutefois, le paragraphe 5 du bulletin IMP. 37-2/R2 énonce dans quelle circonstance exceptionnelle le paiement ou le remboursement de la cotisation professionnelle ne constitue pas un avantage imposable pour l'application de la LI :

« **5.** Toutefois, et de façon exceptionnelle, le Ministère est disposé à considérer que le paiement ou le remboursement par un employeur de la cotisation professionnelle que doit payer un employé ne constitue pas un avantage imposable si les faits démontrent que ce paiement ou ce remboursement, selon le cas, profite en totalité ou quasi-totalité à l'employeur. Il peut en être ainsi dans le cas où un employé n'est pas engagé à titre de professionnel et que son employeur l'oblige à maintenir un statut professionnel reconnu par une loi, pour autant que cet employé n'accomplisse aucun acte relevant de sa profession.

Par exemple, le paiement par une société d'une cotisation à un ordre professionnel de comptables pour un de ses employés qui est le contrôleur ou le vice-président finance de cette société, ou le remboursement de cette cotisation à cet employé, est un avantage dont la valeur doit être incluse dans le calcul du revenu de cet employé. Toutefois, le paiement d'une cotisation par un employeur à un ordre professionnel pour un de ses employés qui n'accomplit aucun acte relevant de cette profession, ou le remboursement de cette cotisation à cet employé, ne constitue pas un avantage dont la valeur doit être incluse dans le calcul du revenu de ce dernier lorsque l'employeur avait exigé, simplement dans un but de prestige, que le poste soit comblé par un membre d'un quelconque ordre professionnel. ».

Selon cette position, lorsqu'un employé n'est pas engagé à titre de professionnel et que son employeur l'oblige à maintenir un statut professionnel reconnu par une loi, Revenu Québec considère alors qu'il ne s'agit pas d'un avantage imposable pour l'application de la LI, mais pour autant que cet employé n'accomplisse aucun acte relevant de sa profession².

² Soulignons que la position de l'Agence du revenu du Canada (ARC) concernant la détermination de l'avantage imposable est différente de celle de Revenu Québec. À ce sujet, on peut référer au *Guide de l'employeur – Avantages et allocations imposables* (T4130) de l'ARC, à la page 22 :

« Si vous payez des cotisations à une association professionnelle pour vos employés, il n'y a pas d'avantage imposable pour l'employé si vous êtes le principal bénéficiaire du paiement.

Pour déterminer si vous ou l'employé êtes le principal bénéficiaire, il faut avant tout considérer les faits. Si vous payez des cotisations ou que vous les remboursez à un employé parce que l'adhésion à une association professionnelle est une condition d'emploi, nous considérons que vous êtes le principal bénéficiaire. Par conséquent, il n'y a pas d'avantage imposable pour l'employé.

Lorsque l'adhésion à l'association n'est pas une condition d'emploi, il reste à savoir qui est le principal bénéficiaire. À titre d'employeur, il vous revient de prendre cette décision, et vous devez être prêt à la justifier si nous vous le demandons. ».

La position de l'ARC est également exprimée dans une lettre du 11 juin 2007 (n° 2006-0213981E5), où l'on retrouve les commentaires suivants :

« The CRA's views on professional membership dues are discussed in Guide T4130, "Employer's Guide to Taxable Benefits" as well as in ¶47 of Interpretation Bulletin IT-470R, "Employees' Fringe Benefits." In both publications it is noted that the payment of professional membership fees by an employer on behalf of employees is not a taxable benefit if the employer is the primary beneficiary of the payment. Whether the employer is the primary beneficiary is a question of fact. When the professional association is related to an employee's duties, and membership is a requirement of employment, the fact that the employer is the primary beneficiary will be accepted, and consequently no amount should be included in employment income as a taxable benefit.

However, even when membership is not a condition of employment, the question of primary beneficiary must still be resolved in order to determine whether a taxable employment benefit arises. The employer will be responsible for making this determination and must be able to justify its decision if so requested by the CRA. ».

Par ailleurs, en ce qui concerne l'assujettissement aux retenues à la source, certaines distinctions s'imposent selon qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu ou des cotisations socio-fiscales.

- ***Impôt sur le revenu***³

L'article 1015 de la LI prévoit que toute personne qui verse, alloue, confère ou paie à une époque quelconque au cours d'une année d'imposition un traitement, salaire ou autre rémunération doit en déduire ou en retenir un montant et payer au ministre, aux dates et suivant les modalités prescrites, un montant égal à celui ainsi déduit ou retenu à valoir sur l'impôt à payer par le bénéficiaire pour la même année d'imposition.

L'article 1015R10 du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI », prévoit que le montant qu'un employeur doit ainsi déduire est établi en tenant compte, notamment, du montant de la rémunération versée à l'employé et de la durée de la période de paie. En vertu de l'article 1015R1 du RI, l'expression « employeur » désigne toute personne qui verse une rémunération et l'expression « employé » désigne toute personne qui reçoit une rémunération. L'expression « rémunération » signifie notamment un traitement, salaire, allocation ou autre bénéfice alloué, conféré ou payé à un employé ou ancien employé.

De plus, l'article 1015R2 du RI précise que, pour l'application du chapitre portant sur l'application des déductions à la source, un renvoi à une rémunération qu'une personne ou un employeur verse, ou qui est versée ou payée, est un renvoi à une rémunération que cette personne ou cet employeur verse, alloue, confère ou paie, ou qui est versée, allouée, conférée ou payée.

Ainsi, lorsqu'un employé bénéficie d'un avantage imposable devant être inclus dans le calcul de son revenu de charge et d'emploi, la valeur de l'avantage qu'il reçoit ou dont il bénéficie, c'est-à-dire soit la valeur de l'avantage reçu correspondant au remboursement, soit celle de l'avantage conféré par le paiement effectué directement à l'ordre par son employeur, doit être ajoutée au montant de la rémunération « versée » à l'employé aux fins de la détermination du montant d'impôt prescrit que l'employeur doit déduire ou retenir à la source en vertu de l'article 1015 de la LI et des articles 1015R1 et suivants du RI.

³ Depuis le 1^{er} janvier 2013 (et jusqu'en 2017 inclusivement), la retenue à la source de l'impôt du Québec inclut celle de la contribution santé prévue à la section I.1 du chapitre IV de la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (RLRQ, chapitre R-5).

- ***Régime de rentes du Québec (RRQ)***

À titre de montant devant être inclus dans le calcul du revenu de charge et d'emploi en vertu de l'article 37 de la LI, c'est-à-dire un montant inclus en vertu des chapitres I et II du titre II du livre III de la partie I de la LI dans le calcul du revenu de charge et d'emploi d'un particulier, le paiement de la cotisation professionnelle directement à l'ordre par l'employeur ou le remboursement de celle-ci à l'employé constituent un « salaire de base » au sens de l'article 1159.1 de la LI. Il s'agit ainsi d'un « salaire » pour l'application de l'article 50 de la Loi sur le régime de rentes du Québec (RLRQ, chapitre R-9), ci-après désignée « LRRQ » devant faire l'objet de retenues à la source des cotisations d'employés au RRQ. Il s'agit également d'un montant assujéti à des cotisations d'employeur à ce régime en vertu de l'article 52 de la LRRQ.

- ***Régime québécois d'assurance parentale (RQAP)***

Selon l'article 43 de la Loi sur l'assurance parentale (RLRQ, chapitre A-29.011), ci-après désignée « LAP », le salaire admissible assujéti aux cotisations au RQAP est la rémunération assurable à l'égard d'un emploi déterminée pour l'année pour l'application de la Loi sur l'assurance-emploi (L.C. 1996, chapitre 23), ci-après désignée « LAE ». Pour ce régime, des distinctions doivent être effectuées :

- Lorsque le paiement de la cotisation est fait directement à l'ordre, le paiement de la cotisation professionnelle n'est pas assujéti au RQAP dans tous les cas puisqu'il s'agit alors d'un avantage autre qu'en espèces qui est exclu de la rémunération assurable conformément à l'alinéa 2(3)a) du Règlement sur la rémunération assurable et la perception des cotisations (DORS 97-33).
- Lorsque le montant de la cotisation est remboursé à l'employé, il faut déterminer s'il s'agit d'un avantage imposable ou non pour l'application de l'impôt fédéral. Présentement, lorsque l'appartenance à l'ordre professionnel est une condition d'emploi, il ne s'agit pas d'un avantage imposable au palier fédéral⁴. Par conséquent, dans ce cas, le remboursement de la cotisation professionnelle n'est pas assujéti aux cotisations au RQAP. Par contre, dans le cas où le remboursement de la cotisation professionnelle constitue un avantage imposable pour l'application de l'impôt fédéral, celui-ci serait assujéti à des cotisations d'employés et d'employeur au RQAP.

⁴ À ce sujet, on peut se référer au *Guide de l'employeur – Avantages et allocations imposables* (T4130) de l'ARC, aux pages 22 et 46. Voir également la lettre d'interprétation de l'ARC citée précédemment (n° 2006-0213981E5).

- ***Particularité : Modalité de l'inclusion de l'avantage imposable et de l'application des retenues à la source***

L'avantage au titre des cotisations professionnelles prises en charge par un employeur doit être inclus dans le calcul du revenu de l'année d'imposition du particulier au cours de laquelle cet avantage est conféré par l'employeur, c'est-à-dire l'année civile où le paiement à l'ordre professionnel est effectué par l'employeur. L'avantage doit apparaître aux cases A et L du relevé 1 délivré pour cette année civile.

Par ailleurs, au plan des retenues à la source, selon la règle générale énoncée à la section 4.2.2 du *Guide de l'employeur* (TP-1015.G)⁵, lorsqu'un employeur accorde un avantage imposable à un employé au cours d'une période de paie, cet avantage doit être ajouté à la rémunération de l'employé pour calculer sa paie assujettie aux retenues à la source et aux cotisations de l'employeur.

Toutefois, Revenu Québec convient que l'inclusion de la totalité de cet avantage dans une seule période de paie puisse causer une situation financière difficile pour certains employés. Dans ces circonstances, Revenu Québec accepte, sur une base administrative, qu'un employeur répartisse les retenues à la source en fonction des périodes de paie s'échelonnant entre le moment où le paiement à l'ordre professionnel est effectué et le 31 décembre de l'année civile se rapportant à l'avantage.

Espérant que ces renseignements vous seront utiles, veuillez agréer, ***** , l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative aux
particuliers
(pour le volet de l'inclusion de l'avantage)

Direction de l'interprétation relative
aux mandataires et aux fiduciaires
(pour le volet des retenues à la source)

⁵ Le site Internet de Revenu Québec peut également être consulté aux sections portant sur les avantages imposables et les retenues à la source :

<http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/ras/casparticuliers/typesremu/avantagesimposables/default.aspx>;
<http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/ras/determination/assujettissement.aspx>.