



Québec, le 17 janvier 2019

Objet : Avantages imposables pour les employés *****
N/Réf. : 16-033874-001

*****,

Nous donnons suite à votre demande ***** au terme de laquelle vous nous demandez de motiver d'un point de vue fiscal l'imposition de différents avantages imposables dont bénéficient les employés de ***** , ci-après désignée « Société », située à ***** (Village).

CONTEXTE

Pour les fins de la présente, nous résumons votre mise en contexte de la façon suivante :

Village est un village nordique ***** situé ***** comptant plus de ***** habitants.

Le Village est desservi par un aéroport, un service de police, un magasin, un hôtel, un comptoir bancaire et Société.

Les employés de Société sont logés dans un logement fourni par l'employeur et un avantage imposable apparaît sur le relevé 1 de l'employé.

Les conditions d'occupation des logements fournis sont différentes de celles offertes généralement « au sud ». Ainsi, dépendamment de la disponibilité, un employé peut être hébergé soit dans un appartement (d'une ou deux chambres) soit dans une maison unifamiliale ou un semi-détaché (avec deux ou trois chambres). Lors des vacances, congés ou autres absences, l'employé doit généralement céder son logement à son remplaçant.

Par ailleurs, nous comprenons que selon leurs conditions de travail, les employés de Société bénéficient de 3 à 4 sorties annuelles à des fins personnelles. Ces droits de sortie peuvent se traduire par le remboursement des frais de transport de l'employé et, le cas échéant, de sa personne à charge, entre son port d'attache et toute autre destination selon les modalités prévues à son contrat de travail.

Dans le cadre de l'exercice d'un droit de sortie, un employé peut, de sa propre initiative, utiliser le moyen de transport qui lui convient, auquel cas il sera remboursé des dépenses attribuables à ce déplacement dans les limites prévues aux conditions de travail.

Essentiellement, vous vous interrogez sur le traitement fiscal relatif aux avantages relatifs au logement et aux transports reçus en raison de votre emploi à Société et à cet égard nous avons reformulé vos questions de la façon suivante :

1. Pourquoi la fourniture d'un logement par l'employeur constitue-t-elle un avantage imposable?
2. Pourquoi Société située au Village ne peut-elle pas être considérée comme un chantier particulier?
3. En raison des cycles de travail imposés par Société à ses travailleurs venant « du sud », quelles sont les règles pour bénéficier de la déduction pour particuliers habitant une région éloignée?
4. Compte tenu du fait que Société dessert exclusivement la communauté locale, pourquoi le coût d'un billet d'avion pour effectuer une visite médicale « au sud » représente-t-il un avantage imposable pour l'employé?
5. Pourquoi le coût d'achat de vêtements extérieurs adaptés au climat nordique n'est-il pas déductible dans le calcul du revenu?
6. Les frais de location à long terme d'un garage pour le véhicule laissé « au sud » sont-ils déductibles dans le calcul du revenu?

LA LOI

D'abord, il convient de mentionner que la présence ou non d'un avantage imposable est une détermination qui doit s'apprécier au mérite à l'égard de chaque employé. Compte tenu du caractère général de la situation factuelle décrite à votre demande, nos commentaires seront d'ordre général.

Par ailleurs, puisque le traitement fiscal d'un avantage résulte d'une évaluation factuelle particulière, vous comprendrez qu'il nous est impossible de motiver et de comparer le traitement fiscal des avantages reçus dans le contexte décrit à votre demande avec celui des travailleurs bénéficiant d'avantages similaires, mais exerçant leurs fonctions dans des conditions et endroits distincts.

L'article 37 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », assujettit à l'impôt la majorité des avantages sociaux qu'un employeur désire accorder à ses employés.

Brièvement, l'article 37 de la LI prévoit que les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent, notamment, la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que le particulier reçoit ou dont il bénéficie en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi ainsi que les allocations qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation, pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin. La portée de cette disposition est très large.

Ainsi, les frais de logement ou de pension expressément prévus à cette disposition ainsi que toutes dépenses engagées afin de rendre un particulier disponible au travail sont habituellement des dépenses de nature personnelle dont la fourniture ou leur remboursement par l'employeur est généralement considéré comme un avantage imposable.

Une exception à cette règle est toutefois prévue à l'article 42 de la LI en permettant que certains avantages liés à un emploi sur un chantier particulier ou en un endroit éloigné soient exclus du revenu.

CHANTIER PARTICULIER

Essentiellement, le sous-paragraphe *i* du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI prévoit qu'un particulier n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi pour une année d'imposition, un montant représentant la valeur des dépenses ou une allocation, ne dépassant pas un montant raisonnable, pour la pension et le logement pour une période donnée sur un chantier particulier. Ce chantier ou ce lieu de travail particulier doit être un endroit où les fonctions accomplies par le particulier sont de nature temporaire obligeant ainsi ce dernier à s'absenter de son lieu principal de résidence¹ ou à être sur le chantier

¹ Pour évaluer s'il s'agit d'un lieu principal de résidence, il faut analyser les facteurs de rattachement, comme le lieu où vivent les membres de la maisonnée du particulier, le lieu où le particulier retourne à une certaine fréquence et le lieu où le particulier exerce des activités sociales et récréatives. Il est à noter qu'il n'est pas nécessaire que la résidence principale d'un particulier se trouve au Canada.

particulier pendant au moins 36 heures. Le contribuable doit tenir ailleurs (comme son lieu principal de résidence) un établissement domestique autonome² qui demeure à sa disposition, qui n'est pas loué à une autre personne tout au long de la période donnée et où l'on ne pouvait s'attendre à ce qu'il y retourne chaque jour en raison de la distance de cet établissement et ce chantier.

De plus, en vertu du sous-paragraphe i du paragraphe b de l'article 42 de la LI, un particulier n'est aussi pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi pour une année d'imposition un avantage représentant la valeur des dépenses ou une allocation pour les frais de transport entre son lieu principal de résidence et le chantier particulier s'il a également reçu de son employeur un montant pour la pension et le logement.

Pour déterminer si cet allègement s'applique à une situation donnée, il est nécessaire d'évaluer si le travail accompli au nouveau lieu de travail par le particulier est de nature temporaire.

Le seul fait qu'un employé maintienne une résidence principale dans un lieu autre qu'un nouveau lieu de travail ne signifie pas en soi automatiquement que le travail de cet employé à ce nouveau lieu de travail est de nature temporaire.

L'expression « de nature temporaire » fait référence à la durée limitée ou momentanée des fonctions exercées par le particulier.

La position de Revenu Québec est à l'effet qu'un travail est de nature temporaire si, sur la base des faits connus lorsque le travail commence pour cet employé, on peut raisonnablement s'attendre à ce que ce travail ne constitue pas un emploi continu de plus de deux ans.

Par exemple, si la durée d'un contrat d'embauche est indéterminée ou d'une durée inférieure à deux ans, mais qu'une possibilité de renouvellement du contrat est connue dès le départ ou en cours d'emploi, nous considérerons que la fonction n'est pas de nature temporaire. À l'inverse, un contrat de moins de deux ans qui est prolongé en raison de circonstances imprévisibles au commencement de cet emploi peut se qualifier comme un travail de nature temporaire.

² Au sens de l'article 1 de la LI, un établissement domestique autonome est une habitation, un appartement ou un autre logement de ce genre dans lequel, en règle générale, une personne prend ses repas et couche.

ENDROIT ÉLOIGNÉ

Essentiellement, le sous-paragraphe ii du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI prévoit qu'un particulier n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi pour une année d'imposition, un montant représentant la valeur des dépenses ou une allocation, ne dépassant pas un montant raisonnable, pour la pension et le logement pour une période donnée si ceux-ci étaient à un endroit où l'on ne pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'il y établisse et y tienne un établissement domestique autonome étant donné l'éloignement de cet endroit de toute agglomération.

De plus, en vertu du sous-paragraphe ii du paragraphe *b* de l'article 42 de la LI, un particulier n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi un avantage représentant la valeur des dépenses ou une allocation pour les frais de transport entre l'endroit éloigné et tout autre endroit au Canada ou dans le pays où le particulier est employé, s'il a également reçu de son employeur la pension et le logement.

Revenu Québec est d'avis qu'un endroit est présumé éloigné de toute agglomération lorsque la distance entre le lieu de travail et l'agglomération établie de 1 000 habitants la plus rapprochée par la route la plus directe ordinairement utilisée est d'au moins 80 kilomètres. À cet égard une agglomération est établie lorsqu'elle est constituée de personnes qui résident dans la même localité et qui y sont établies de façon permanente et que des services communautaires y sont offerts ainsi que des possibilités de logement³.

Par ailleurs, Revenu Québec considère qu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'un employé établisse et tienne un établissement domestique autonome dans un endroit éloigné lorsque l'employé loue un établissement domestique autonome dans l'endroit éloigné ou bien lorsque l'employeur fournit à l'employé un établissement domestique autonome dans l'endroit éloigné.

Vous semblez prétendre qu'en raison des restrictions et inconvénients reliés aux logements mis à la disposition des employés de Société « au nord », Revenu Québec devrait reconsidérer l'existence d'un avantage imposable au titre du logement. Or, les inconvénients inhérents au genre d'habitation d'une région donnée fourni à l'employé ou loué par l'employeur tant sur un chantier particulier que dans un endroit éloigné n'affectent pas la présence d'un avantage et n'ont pas pour effet de rendre impossible le maintien d'un établissement domestique autonome⁴.

³ Revenu Québec, bulletin d'interprétation IMP. 42-1/R3, « Emploi sur un chantier particulier ou un endroit éloigné », 27 juin 2014, par. 18 à 23.

⁴ *Supra* note 2.

DÉDUCTION POUR PARTICULIER HABITANT UNE RÉGION ÉLOIGNÉE

Enfin, afin de reconnaître les besoins particuliers des habitants de certaines régions éloignées ainsi que le coût de la vie qui y est plus élevé, l'article 350.1 de la LI prévoit, sous réserve de certaines conditions, une déduction fiscale au titre du logement et des voyages pour les particuliers habitant une zone nordique ou intermédiaire reconnue par la loi.

Le Village est compris dans une zone nordique reconnue aux fins de cette déduction.

Essentiellement, et à l'instar des particuliers qui habitent une région éloignée reconnue de façon permanente (ceux dont le lieu principal de résidence se situe dans l'une de ces régions), les travailleurs présents dans ces régions uniquement pour les besoins de leur travail doivent démontrer, d'une part, qu'ils habitent la région du moins temporairement et, d'autre part, qu'il y a continuité (au moins six mois consécutifs) dans l'existence des faits démontrant qu'ils habitent la région.

RÉPONSES

1. Pourquoi la fourniture d'un logement par l'employeur constitue-t-elle un avantage imposable?

La fourniture d'un logement est spécifiquement mentionnée à l'article 37 de la LI comme un avantage imposable.

La fourniture d'un logement en raison des conditions de travail, comme c'est souvent le cas pour les employés travaillant dans les secteurs isolés, ne fait pas exception au principe de l'article 37 de la LI.

Ainsi, lorsqu'un employeur fournit un logement à un employé ou à une personne qui lui est liée, sans exiger de paiement de loyer ou moyennant un montant inférieur à ce que l'employé aurait payé à une autre personne pour occuper un tel logement, il est établi, en règle générale, que l'excédent de cette valeur locative du logement (ou de la valeur plafond théorique fixée par Revenu Québec⁵) sur le montant payé par l'employé est, pour l'application de

⁵ Puisque dans certaines régions éloignées, il y a absence d'un réel marché locatif, Revenu Québec a élaboré, en fonction de certaines lignes directrices contenues dans le bulletin d'interprétation IMP. 37-5/R19 « Valeur des avantages relatifs à un logement situé dans une région prescrite » du 28 mars 2018, une valeur théorique plafond afin d'éviter une distorsion inéquitable entre les régions. Ces valeurs théoriques neutralisent les coûts supplémentaires attribuables au logement dans une région éloignée qui auraient, aux fins du calcul de l'avantage imposable relié à la fourniture d'un tel logement, une incidence généralement désavantageuse pour l'employé.

l'article 37 de la LI, un avantage imposable dont la valeur doit être ajoutée dans le calcul du revenu provenant de son emploi.

Par exception, un particulier n'est pas tenu d'inclure la valeur de l'avantage logement dans le calcul de son revenu lorsque cet avantage est lié à un emploi dans un endroit éloigné ou sur un chantier particulier.

Déterminer si la fourniture par un employeur d'un logement est reliée à un emploi sur un chantier particulier ou dans un endroit éloigné respectant les conditions d'application de l'article 42 de la LI est une question de fait à laquelle nous pouvons difficilement nous prononcer dans un contexte général.

Toutefois, compte tenu que le Village est, selon les informations transmises et celles que nous avons recueillies, une agglomération établie au sens du sous-paragraphe *ii* du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI⁶, nous sommes d'avis que l'exemption relative à un endroit éloigné est inapplicable.

Un endroit où se situe le logement qui s'avère être une agglomération établie ne peut se qualifier aux fins de l'exemption relative à un endroit éloigné. En effet, cet endroit doit être un endroit éloigné de toute agglomération établie. Un lieu de travail qui se trouve dans une agglomération établie, ou près de celle-ci, ne peut se qualifier comme endroit éloigné même si l'agglomération établie est une agglomération comprise dans une zone nordique aux fins de la déduction prévue à l'article 350.1 de la LI.

Pour l'application de l'exemption relative à un emploi sur un chantier particulier, nous vous rappelons que les fonctions que l'employé exerce à son lieu de travail doivent être « de nature temporaire ». Par conséquent, un avantage relatif au logement ne pourrait être exclu du calcul du revenu lorsque l'employé y occupe, par exemple, un poste permanent ou bien est partie à un contrat de travail renouvelable.

2. Pourquoi Société située au Village ne peut-elle pas être considérée comme un chantier particulier?

Il découle des conditions d'application de l'exception relative à un chantier particulier qu'aucune détermination collective (soit pour un groupe d'employé ou en raison d'une situation géographique particulière) n'est possible.

⁶ *Supra* note 3.

L'élément déterminant n'est pas le lieu géographique où les fonctions sont exercées, mais plutôt le caractère temporaire de ces fonctions.

Ainsi, il est nécessaire d'examiner, pour chacun des employés, d'une part la nature temporaire des fonctions qu'il exerce et, d'autre part, le maintien d'un établissement domestique autonome comme lieu principal de résidence.

3. En raison des cycles de travail imposés par Société à ses travailleurs venant « du sud », quelles sont les règles pour bénéficier de la déduction pour particuliers habitant une région éloignée?

À l'instar des particuliers qui habitent une région éloignée reconnue de façon permanente (ceux dont le lieu principal de résidence se situe dans l'une de ces régions), les travailleurs présents dans ces régions uniquement pour les besoins de leur travail doivent démontrer, d'une part, qu'ils habitent la région du moins temporairement et, d'autre part, qu'il y a continuité (au moins six mois consécutifs) dans l'existence des faits démontrant qu'ils habitent dans la région. Un particulier peut donc à la fois avoir un lieu principal de résidence dans une région autre qu'une région éloignée reconnue et habiter dans une région éloignée reconnue sans y avoir son lieu principal de résidence.

Selon le sens ordinaire des mots, « habiter » signifie vivre à un endroit d'une manière effective et constante selon les circonstances sans nécessairement y demeurer de façon permanente. Les situations visées par la déduction excluent d'emblée celles où le particulier ne voyage dans la région éloignée que de temps en temps ou ne fait qu'y séjourner. Ainsi, un particulier habite une région éloignée reconnue lorsqu'il peut démontrer qu'il y a établi un mode de vie ordinaire et habituel pendant une période d'au moins 6 mois consécutifs, sans nécessairement y avoir son lieu principal de résidence.

La question d'habiter à un endroit est strictement une question de fait. Chaque situation est évaluée d'après certains liens (par exemple : emploi, famille, logement et liens sociaux) qu'un particulier développe avec le lieu en question où il centralise son mode de vie. Les liens n'ont pas nécessairement toujours la même importance et peuvent varier selon les circonstances de chaque cas. On ne peut donc prétendre habiter dans un endroit donné uniquement parce qu'on s'y trouve physiquement. Il n'est donc pas possible d'en donner une définition précise et applicable à tous les cas.

La meilleure façon d'apprécier la notion d'« habiter » pour un particulier est de la comparer à celle du séjour. On séjourne dans un endroit que l'on visite, ou dans un lieu où l'on demeure de façon exceptionnelle ou par intermittence.

Cette notion présente un caractère provisoire et sous-entend, notamment, un retour au lieu principal de résidence. C'est la situation globale du travailleur qui doit être prise en considération.

C'est également dans ce contexte qu'il faut examiner la fréquence des déplacements hors de la région éloignée reconnue. Une fréquence élevée des retours à intervalle fixe (par exemple, à la fin de chaque cycle déterminé de travail) au lieu principal de résidence situé à l'extérieur d'une région reconnue est davantage indicateur d'un séjour dans la région éloignée reconnue.

Bien que la LI et la jurisprudence n'apportent aucune échelle objective quant à l'appréciation de la fréquence ou de la durée des déplacements, la durée des séjours, le but et la fréquence de ceux-ci, pris isolément, ne peuvent à eux seuls déterminer la question.

En revanche, des absences temporaires d'une région éloignée reconnue, de courte durée et occasionnelles, présupposent la présence d'une période d'habitation constante. Ces absences n'entraîneront pas un bris dans la continuité de la période admissible de six mois consécutifs.

Lorsqu'il est établi qu'un particulier habite une région éloignée reconnue pour une période admissible de 6 mois consécutifs, seront alors comprises dans cette période, aux fins de la déduction relative au logement, les périodes d'absence de la région éloignée reconnue (jours fériés, vacances ou autres).

4. Compte tenu du fait que Société dessert exclusivement la communauté locale, pourquoi le remboursement du coût d'un billet d'avion pour effectuer une visite médicale « au sud » représente-t-il un avantage imposable pour l'employé?

De façon générale, le logement, les repas et les dépenses de cette nature essentielles à la vie quotidienne sont des dépenses de nature personnelle et de ce fait, leur remboursement doit être inclus dans le revenu à titre d'avantage imposable en vertu de l'alinéa 37 de la LI.

Les frais de déplacement encourus afin d'obtenir des soins médicaux représentent tous des dépenses de nature personnelle. Par conséquent et dans la mesure où l'avantage ne peut être exclu du calcul du revenu par l'application de l'exclusion relative à un emploi sur un chantier particulier ou dans un endroit éloigné prévue à l'article 42 de la LI, le remboursement de ces frais par l'employeur représente un avantage pour l'employé dont la valeur doit être incluse dans le calcul du revenu de ce dernier.

L'incidence fiscale d'une telle inclusion peut toutefois être diminuée par l'effet de la déduction pour emploi dans une région éloignée.

Lorsque la valeur des indemnités de transport versées par un employeur est incluse dans le calcul de son revenu, un employé peut en demander la déduction selon certaines modalités.

Plus particulièrement, l'article 350.3 de la LI prévoit que la déduction est permise dans la mesure où les frais de déplacement se rapportent à des voyages effectués pour obtenir des services médicaux qui ne sont pas dispensés dans la localité où le contribuable habite. Lorsque les frais de déplacement sont encourus pour d'autres fins, la déduction est également permise, mais elle est alors limitée à un maximum de deux voyages effectués dans la même année civile.

5. Pourquoi l'achat de vêtements extérieurs adaptés au climat nordique n'est-il pas déductible dans le calcul du revenu?

L'article 59 de la LI énonce la règle voulant que les seules déductions pouvant s'appliquer à un revenu d'emploi sont celles qui sont spécifiquement prévues à la LI et qui peuvent raisonnablement être considérées comme se rapportant à cet emploi.

Or, les dépenses relatives à la tenue personnelle sont généralement, en essence, des dépenses personnelles dont la déduction n'est pas permise par la LI.

6. Les frais de location à long terme d'un garage pour le véhicule laissé « au sud » sont-ils déductibles dans le calcul du revenu?

Non. La LI n'autorise pas la déduction dans le calcul du revenu provenant d'un emploi des frais payés relativement à la location à long terme d'un garage ou d'un entrepôt.

Direction de l'interprétation relative
aux particuliers