



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 6 OCTOBRE 2021

OBJET : **DÉDUCTION POUR FRAIS DE DÉMÉNAGEMENT D'UN PARTICULIER**
N/RÉF. : 21-057184-001

Nous donnons suite à la demande ***** concernant la définition de l'expression « réinstallation admissible », pour l'application de la déduction pour frais de déménagement d'un particulier. Plus spécifiquement, vous souhaitez savoir si un particulier qui n'utilise pas la route la plus courte comme base de calcul, pour éviter le passage d'un pont à péage, respecte quand même la condition énoncée au paragraphe *c* de l'article 349.1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », qui prévoit que la distance entre l'ancienne résidence et le nouveau lieu de travail d'un particulier doit être supérieure d'au moins 40 kilomètres à la distance entre sa nouvelle résidence et ce nouveau lieu de travail. Dans le cas que vous nous avez soumis, la distance à prendre en considération, calculée sur la base de la route la plus courte, est de ***** kilomètres, tandis que la distance proposée par le particulier, et qui permet d'éviter le pont à péage, est de ***** kilomètres.

Les tribunaux ont été invités à se prononcer à plusieurs reprises relativement à la condition de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1, (5^e suppl.)), ci-après « LIR », qui est similaire au paragraphe *c* de l'article 349.1 de la LI, et qui est prévue au sous-paragraphe *d* de la définition de l'expression « réinstallation admissible » du paragraphe 248(1) de la LIR. En 1995, dans l'affaire *Giannakopoulos c. MRN*¹, la Cour d'appel fédérale a statué que le critère qui devait s'appliquer pour calculer la distance entre deux endroits conformément à cette disposition était celui de la route normale la plus courte, car ce critère conciliait la notion de la route la plus courte que l'employé emprunte pour se rendre au travail avec celle de la route normale pour le voyageur. La cour a indiqué que suivant ce critère, on ne s'attendrait pas à ce que le contribuable emprunte une route inhabituelle, comme une route non entretenue ou non

¹ [1995] 3 C.F. 294, 1995 CanLII 3517 (CAF).

~~~~~

pavée, et a ajouté que celui-ci laissait plus de latitude pour considérer le transport non seulement sur les routes, mais également sur les traversiers ou les voies ferrées.

Le Folio de l'impôt sur le revenu S1-F3-C4, Frais de déménagement, émis le 19 avril 2017 par l'Agence du revenu Canada, reprend le critère émis par la Cour d'appel fédérale, en indiquant, au paragraphe 4.3, que « la distance de 40 kilomètres se mesure en utilisant la route normale la plus courte disponible aux gens qui voyagent ». Le bulletin d'interprétation IMP. 348-1 – Frais de déménagement du 28 septembre 2007 de Revenu Québec (maintenant retiré et archivé), énonce également ce critère au paragraphe 5, en précisant que « cette distance minimale se calcule par le plus court chemin sur le réseau routier public ».

Le critère de la route normale la plus courte a été repris par les tribunaux et appliqué à d'autres cas d'espèce. Les tribunaux ont généralement considéré que ce critère de la route normale la plus courte devait trouver application, même lorsque cette route pouvait comporter certains inconvénients pour le particulier. Par exemple, dans l'affaire *Higgins v. Canada*<sup>2</sup>, la Cour canadienne de l'impôt a jugé que la route normale la plus courte entre l'ancienne résidence du particulier et son nouveau lieu de travail était une route d'environ 15 à 20 kilomètres comprenant le transport par traversier, et non la route de 42 kilomètres qui lui aurait permis d'éviter le traversier. La cour a choisi cette route, même si le transport par traversier pouvait parfois occasionner des inconvénients, comme des interruptions de service lors de conditions météorologiques glaciales ou les files d'attente pour monter à bord du bateau.

Dans l'affaire *Lund c. La Reine*<sup>3</sup>, la Cour canadienne de l'impôt a eu à se prononcer à nouveau sur le critère de la route normale la plus courte alors que la route de 53 kilomètres proposée par le particulier, entre son ancienne résidence et son nouveau lieu de travail, lui permettait d'éviter une circulation très dense et d'économiser en moyenne 10 minutes dans ses déplacements, comparativement à celle de 33 kilomètres proposée par les autorités fiscales fédérales. La cour a rappelé que la Cour d'appel fédérale dans *Giannakopoulos* avait catégoriquement rejeté la mesure de la route fondée uniquement sur la route normale empruntée par une personne en particulier, et utilisé le critère de la route normale la plus courte. La cour a indiqué que ce critère était fondé sur la distance de la route, et non pas sur la route dont le trajet prend le moins de temps à parcourir. Conséquemment, le trajet de 53 kilomètres proposé par le particulier n'a pas été retenu.

---

<sup>2</sup> [1995] 2 C.T.C. 2745, 96 D.T.C. 1291.

<sup>3</sup> 2010 CCI 252.

~~~~~

Dans l'affaire *Hauser c. La Reine*⁴, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas retenu le trajet de 60 kilomètres proposé par le particulier pour établir la distance séparant son ancienne résidence de son nouveau lieu de travail, même si ce trajet permettait d'éviter une route faisant l'objet de travaux de construction. La cour a considéré qu'il était approprié de déterminer la distance à parcourir en utilisant une route faisant l'objet de travaux de construction dans la mesure où les travaux n'étaient pas d'une durée excessive, et a indiqué qu'il y aurait distorsion de l'objet de la loi s'il fallait qu'un projet de construction temporaire permette d'utiliser une route plus longue. La cour a rappelé, dans sa décision, que le principe qu'il convient d'appliquer est le suivant : « la distance doit être déterminée par la route la plus courte qu'il est possible de prendre pour se rendre au travail, dans la mesure où cette route ordinaire est utilisée par un public voyageur ».

Dans le cas que vous avez soumis, la route la plus courte pour déterminer la distance entre l'ancienne résidence et le nouveau lieu de travail du particulier est de ***** kilomètres. Nous comprenons que le particulier souhaiterait que Revenu Québec retienne la route qui fait ***** kilomètres et qui permet d'éviter un pont à péage. Le représentant du particulier mentionne dans ses représentations écrites que la route nécessitant de traverser un pont à péage « ne peut être considérée comme étant le trajet normal » et que « la route normale est celle n'utilisant pas le pont payant », et il invoque l'affaire *Nagy v. The Queen*⁵ à l'appui de sa position. Dans cette affaire, la Cour canadienne de l'impôt a jugé que la route proposée par les autorités fiscales fédérales, qui constituait l'itinéraire le plus court pour établir la distance entre l'ancienne résidence et le nouveau lieu de travail, n'était pas une route « normale » car elle comportait 18 virages à gauche et 19 virages à droite, et exigeait que l'on emprunte une quarantaine de routes différentes. La cour a considéré que cet itinéraire n'était « ni réaliste, ni normal, ni raisonnable, ni sensé », et elle a plutôt accepté l'itinéraire proposé par le particulier.

Nous croyons que l'affaire *Nagy*, invoquée par le représentant du particulier, se distingue du cas qui nous est soumis. En effet, le choix d'une route comportant un pont à péage ne se compare en rien à l'itinéraire sinueux réfuté par la cour dans cette affaire. Nous considérons qu'une route qui comporte le passage d'un pont à péage constitue une route normale utilisée par les voyageurs, et une personne raisonnable pourrait décider d'en faire son itinéraire quotidien malgré la présence d'un tel pont. Un itinéraire qui comprend un pont à péage peut se comparer, par exemple, à un itinéraire qui implique

⁴ 2014 CCI 328.

⁵ 2007 CCI 394.

- 4 -

~~~~~  
d'avoir à prendre un traversier, et un tel itinéraire a été jugé acceptable par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Higgins*.

En conséquence, nous considérons qu'il est raisonnable, dans une situation comme celle en l'espèce, que le calcul de la distance qui doit être effectué, pour l'application de la condition prévue au paragraphe *c* de de l'article 349.1 de la LI, prenne en compte une route qui comprend un pont à péage.