



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

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

**DATE** : LE 29 AVRIL 2010

**OBJET** : **ARTICLES 128 ET 133 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**  
**FRAIS DE DÉPLACEMENT**  
**MÉDECINS DÉPANNEURS**  
**08-004817-001**

---

## Contexte

Votre direction vérifie actuellement les dossiers fiscaux de plusieurs médecins omnipraticiens offrant, à titre de travailleurs autonomes, des prestations de travail occasionnelles (dépannages) dans différents établissements de santé.

Dans le calcul de leur revenu annuel, ces médecins déduisent les frais de déplacement encourus pour l'aller et le retour, entre leur lieu de résidence jusqu'aux hôpitaux dépannés.

Votre demande d'interprétation porte sur l'application des articles 128 et 133 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », dans le contexte décrit ci-après.

## Les faits

Le 17 décembre 2002, l'Assemblée nationale adopte la Loi modifiant la Loi sur les services de santé et les services sociaux concernant les activités médicales, la répartition et l'engagement des médecins<sup>1</sup>. Cette loi prévoit une approche concertée, notamment par la conclusion d'ententes de services, pour combler les besoins des services hospitaliers d'urgence au Québec<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L.Q. 2002, c. 66 (projet de loi n° 142). Cette loi a été sanctionnée le 18 décembre 2002.

<sup>2</sup> *Ibid.*, articles 7, 15 et 17.

---

C'est dans ce contexte qu'ont été institués les mécanismes suivants :

- de dépannage (pour les médecins omnipraticiens<sup>3</sup>);
- de remplacement et de support (pour les médecins spécialistes en médecine d'urgence<sup>4</sup>).

### Le mécanisme de dépannage

Pour les besoins de votre demande, nous n'étudions que le mécanisme de dépannage institué aux termes d'une entente intervenue entre le gouvernement du Québec et la Fédération des médecins omnipraticiens du Québec.

Ce mécanisme sert à pourvoir au remplacement temporaire d'un médecin dans sa tâche habituelle dans un établissement hospitalier de soins généraux et spécialisés et dans un centre local de services communautaires du réseau de garde intégré. Exceptionnellement, le dépannage peut consister à rendre des services dans un centre d'hébergement et de soins de longue durée<sup>5</sup>.

Une banque de noms de médecins volontaires est établie conjointement par le ministère de la Santé et des Services sociaux et la Fédération des médecins omnipraticiens<sup>6</sup>. Cette liste compte actuellement environ 468 noms<sup>7</sup>.

Un médecin ne peut être dépêché auprès d'un établissement dans le cadre du mécanisme de dépannage que si les conditions suivantes sont remplies :

---

<sup>3</sup> Entente relative à l'assurance maladie et à l'assurance hospitalisation conclue entre le ministre de la Santé et des Services sociaux et la Fédération des médecins omnipraticiens du Québec, ci-après désignée « Entente », Manuel des omnipraticiens, brochure n° 1 (n° 104). En ligne :

[http://www.ramq.gouv.qc.ca/fr/professionnels/manuels/104/000\\_complet\\_entente\\_omni.pdf](http://www.ramq.gouv.qc.ca/fr/professionnels/manuels/104/000_complet_entente_omni.pdf) (p. 23 et suivantes); [http://wpp01.msss.gouv.qc.ca/appl/H38/Fichiers/H38\\_Depannage\\_20090213132259.pdf](http://wpp01.msss.gouv.qc.ca/appl/H38/Fichiers/H38_Depannage_20090213132259.pdf).

<sup>4</sup> [http://info-ramq.com/fr/professionnels/medspe/remu\\_mod/guide/guide\\_medecine\\_urgence.pdf](http://info-ramq.com/fr/professionnels/medspe/remu_mod/guide/guide_medecine_urgence.pdf).

<sup>5</sup> Article 30.01 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>6</sup> Article 30.02 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>7</sup> Article paru le 29 septembre 2009 dans *L'actualité* intitulé « On demande des médecins dépanneurs ». En ligne : <http://www.lactualite.com/sante/demande-des-medecins-depanneurs?page=0,0>. Le tableau 4 du Profil de pratique des médecins omnipraticiens 2006-2007 publié par la Fédération des médecins omnipraticiens du Québec semble confirmer cette information puisqu'il montre qu'il y a des médecins dont 76 % et plus du revenu est tiré des activités de dépannage. En ligne : [http://www.fmoq.org/Documents/CommuniquePresse/Profil%20pratique%202007\\_V2.pdf](http://www.fmoq.org/Documents/CommuniquePresse/Profil%20pratique%202007_V2.pdf) (page 27).

- 
- il n'exerce pas autrement que dans le cadre du mécanisme de dépannage dans l'établissement où il est dépêché;
  - il s'engage à maintenir sa prestation habituelle de services dans le(s) établissement(s) où il exerce sa profession de façon régulière;
  - le(s) établissement(s) où il exerce sa profession de façon régulière n'est ou ne sont pas en pénurie d'effectifs médicaux selon l'évaluation faite par le comité paritaire<sup>8</sup>.

Il semble que malgré ces conditions, quelque 110 médecins d'urgence se consacrent au dépannage à temps plein.

La Régie de l'assurance maladie, ci-après désignée « Régie », paie le temps de déplacement du médecin selon le taux horaire régulier prévu à la partie II Dispositions tarifaires de l'annexe XIV de l'Entente<sup>9</sup> jusqu'à un maximum de neuf heures par trajet.

Le temps de déplacement est alloué en fonction du mode de transport utilisé par le médecin<sup>10</sup>.

Lorsqu'un médecin est retenu pour des raisons imprévues (exemples : intempéries, vol retardé), la Régie paie pour son temps d'attente, jusqu'à concurrence d'un maximum de neuf heures par jour (y compris le temps de déplacement)<sup>11</sup>.

Les frais de transport du médecin lui sont remboursés par la Régie, soit pour leur montant réel, soit par le biais d'une indemnité par kilomètre (distance unidirectionnelle) pour l'usage de son automobile dont le taux est le double de celui autorisé par le Conseil du trésor du Québec pour les premiers 8 000 kilomètres dans la Directive sur les frais remboursables lors d'un déplacement et autres frais inhérents (taux de 0,86 \$ du kilomètre en janvier 2009, soit 0,43 \$ × 2). Pour être remboursés, les déplacements doivent compter plus de 40 kilomètres<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Article 30.04 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>9</sup> Paragraphe b) de l'article 30.05 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>10</sup> Article 30.06 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>11</sup> Article 30.07 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>12</sup> Paragraphe a) de l'article 30.05 de l'Entente, *supra* note 3.

---

Les frais de séjour du médecin (logement, repas et autres frais) sont remboursés au médecin selon certaines modalités par l'établissement dépanné<sup>13</sup>.

Pour chaque période de quinze jours consécutifs de dépannage, le médecin peut bénéficier d'une sortie aller-retour à son domicile. Ses frais de transport sont alors remboursés par la Régie mais pas son temps de déplacement<sup>14</sup>.

Un médecin peut être appelé à faire du dépannage plusieurs fois au même établissement<sup>15</sup>.

### Questions

1. Les frais de déplacement encourus par le médecin entre sa résidence et l'établissement dépanné sont-ils déductibles ?
2. Les montants remboursés au médecin pour ses frais de séjour au lieu de l'établissement dépanné doivent-ils être inclus dans son revenu de profession ? Si oui, le médecin peut-il déduire ces frais ?

### Notre interprétation

1. Les frais de déplacement encourus par le médecin entre sa résidence et l'établissement dépanné sont-ils déductibles ?

Nous sommes d'avis que les médecins dépanneurs peuvent déduire, dans le calcul de leur revenu d'entreprise, les frais de déplacement qu'ils engagent pour se déplacer entre leur lieu de résidence et l'hôpital dépanné. Il s'agit d'une dépense se rapportant raisonnablement à l'exercice de leur profession, qui est engagée pour gagner leur revenu d'entreprise. Elle est déductible en vertu de l'article 80 de la LI. L'interdiction de déduction prévue à l'article 128 de la LI n'est pas applicable.

---

<sup>13</sup> Article 30.08 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>14</sup> Article 30.10 de l'Entente, *supra* note 3.

<sup>15</sup> Selon les informations fournies par votre demande. Voir également : article paru le 29 septembre 2009 dans *L'actualité* intitulé « On demande des médecins dépanneurs », *supra* note 7.

---

Il en est de même de celle prévue à l'article 133 de la LI puisque de tels frais ne peuvent être qualifiés de « frais personnels ou de subsistance ». En effet, les médecins dépanneurs ne défraieraient pas de telles dépenses si ce n'était de l'exercice de leur profession.

D'ailleurs, ces frais sont encourus en raison d'une entente intervenue entre les fédérations de médecins et le gouvernement du Québec pour mettre en place un mécanisme de dépannage et ce dernier les rembourse aux médecins dépanneurs et leur verse une allocation pour leur temps de déplacement.

Cela dit, nous ne croyons pas que les frais de déplacement soient encourus par les médecins dépanneurs en raison de leur choix de résidence à un endroit donné.

De même, nous ne croyons pas qu'il y ait lieu de rechercher le lieu de leur base d'opérations dans le présent contexte. Nous vous rappelons que ce critère n'a pas portée de loi. Il s'agit d'un critère que la Cour utilise parfois pour aider à la qualification d'une dépense.

2. Les montants remboursés au médecin pour ses frais de séjour au lieu de l'établissement dépanné doivent-ils être inclus dans son revenu de profession ?

Nous sommes d'avis que oui. Par ailleurs, le médecin peut déduire ces frais dans le calcul de son revenu puisqu'il s'agit d'une dépense engagée pour gagner du revenu d'entreprise.

En principe, l'article 133 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire ses frais personnels ou de subsistance dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens. Cependant, cette interdiction ne s'applique pas aux frais de voyage engagés par un contribuable dans le cadre de l'exploitation de son entreprise alors qu'il est absent de chez lui.

Dans le cas soumis, nous sommes d'avis que sont visés par cette exception les frais de séjour encourus par un médecin dépanneur au lieu de l'établissement dépanné et ses frais de voyage pour s'y rendre ou en revenir, s'il est absent de chez lui au moment où il engage de telles dépenses<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> En ce qui a trait à l'interprétation de l'expression « alors qu'il est absent de chez lui » dans le contexte de l'article 133 de la LI, nous vous référons au service-conseil numéro 09-06-01590. Tel qu'exprimé dans ce document, cette expression doit recevoir un sens large.

---

Par ailleurs, une dépense relative à des frais de nourriture et de boissons, dont la déduction n'est pas interdite en vertu des articles 128 et 133 de la LI, est soumise aux règles prévues aux articles 420 et 421.1 de la LI<sup>17</sup>.

L'article 420 de la LI prévoit qu'une telle dépense ne peut être déduite que dans la mesure où elle est raisonnable dans les circonstances.

De plus, le montant raisonnable de cette dépense est généralement réputé égal à 50 % des montants payés à ce titre en vertu de l'article 421.1 de la LI.

L'article 421.2 de la LI énumère des exceptions à cette règle.

L'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI prévoit qu'un contribuable peut déduire 100 % d'un montant qu'il a payé à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons pour lequel il a reçu une contrepartie dont le montant est raisonnable et est indiqué, par écrit, de façon spécifique à la personne qui verse la contrepartie.

Cela dit, un médecin dépanneur n'est pas assujéti à la limitation des dépenses de nourriture et de boissons prévue à l'article 421.1 de la LI<sup>18</sup> dans la mesure où son client, l'établissement dépanné, lui a remboursé ses frais de subsistance, encourus dans l'exercice de sa profession alors qu'il est absent de chez-lui, sur réception d'une facture les lui réclamant spécifiquement. Par contre, son client est soumis à la limite prévue à l'article 421.1 de la LI.

L'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI s'applique même si le client du contribuable n'est pas assujéti à l'impôt du Québec<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Interprétation de l'ARC datée du 3 février 2009 dans le dossier 2008-0298891E5, intitulée « Business deduction – work clothes – meal expenses ».

<sup>18</sup> Paragraphe 3c) du bulletin d'interprétation IMP. 421.1-1, « Frais de représentation ».

<sup>19</sup> Interprétation de l'ARC datée du 14 novembre 2001 dans le dossier 2001-0086765, intitulée « Frais de représentation – Exception », avec laquelle nous sommes d'accord.