



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

**EXPEDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRETATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

**DATE** : LE 31 OCTOBRE 2012

**OBJET** : **CALCUL DU CREDIT POUR IMPOT ETRANGER D'UN EMIGRANT**  
**N/RÉF. : 12-013789-001**

---

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation en date du \*\*\*\*\* concernant l'objet mentionné ci-dessus.

### QUESTION

Votre demande porte sur le calcul du crédit pour impôt étranger, ci-après désigné « CIE », prévu aux articles 772.2 et suivants de la Loi sur les impôts (L.Q., chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard d'un émigrant qui a cessé de résider au Québec et au Canada le 1<sup>er</sup> août 20X1. Essentiellement, vous désirez savoir s'il faut retenir, aux fins de calculer le CIE de cet émigrant, ci-après désigné le « contribuable », l'impôt étranger sur son revenu pour toute l'année civile, ou seulement pour la partie de l'année durant laquelle il a résidé au Canada.

Le contribuable a gagné un revenu d'emploi aux États-Unis de \*\*\*\*\* \$ durant la période de l'année 20X1 au cours de laquelle il résidait au Québec (du 1<sup>er</sup> janvier au 31 juillet), et a payé un impôt américain de \*\*\*\*\* \$ pour toute l'année civile 20X1.

Vous nous informez que le contribuable est d'avis qu'il faut retenir, aux fins de calculer son CIE, l'impôt étranger qu'il a payé sur son revenu pour toute l'année civile 20X1 plutôt que pour la partie de cette année durant laquelle il a résidé au Québec, et vous nous exposez les motifs qu'il invoque au soutien de sa position.

---

## OPINION

Nous sommes d'avis qu'il faut retenir, aux fins de calculer le CIE dans la situation exposée précédemment, l'impôt étranger pour la partie de l'année durant laquelle le contribuable a résidé au Québec, et ce, pour les raisons suivantes :

- l'article 772.3 de la LI prévoit expressément que l'année d'imposition, aux fins du CIE, est réputée se terminer le jour où le particulier cesse de résider au Canada;
- il faut interpréter les lois en fonction de leur finalité; or, la finalité du CIE est de procurer un allègement fiscal pour la double imposition d'un particulier résidant au Québec pouvant résulter des impôts payés au Québec et à l'étranger à l'égard d'un même revenu.

À cet égard, nous considérons qu'une répartition proportionnelle (rapport entre le revenu étranger imposable au Québec et le revenu étranger de toute l'année) constitue une méthode raisonnable pour déterminer la partie de l'impôt étranger correspondant à la période pendant laquelle le contribuable résidait au Québec, et devrait être utilisée par le contribuable à défaut par lui de fournir une autre méthode raisonnable à cette fin.

De façon plus précise, la partie de l'impôt étranger payé en 20X1 par le contribuable et correspondant à sa période de résidence au Québec pourra être déterminée selon la formule suivante :

$$(A \times B / C) + D$$

où

« A » représente le total de l'impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise et de l'impôt sur le revenu provenant d'une entreprise, au sens que l'article 772.2 de la LI donne à ces expressions, mais sans tenir compte de l'article 772.2.1 de la LI (cotisation FICA visée à la lettre D ci-dessous), payé par le contribuable pour l'année civile 20X1 au gouvernement des États-Unis ou d'une subdivision politique de ce pays;

« B » représente le revenu étranger ne provenant pas d'une entreprise du contribuable, calculé selon le paragraphe a du premier alinéa de l'article 772.7 de la LI, pour la partie de l'année 20X1 au cours de laquelle il a résidé au Québec;

---

« C » représente le revenu déclaré par le contribuable pour l'année civile 20X1 au gouvernement des États-Unis ou d'une subdivision politique de ce pays, et sur lequel l'impôt mentionné à la lettre A a été payé; et

« D » représente le montant payé par le contribuable à titre de cotisation en sa qualité d'employé en vertu de la loi des États-Unis intitulée *Federal Insurance Contributions Act* (communément appelée « cotisation FICA »), sur son revenu ne provenant pas d'une entreprise pour la partie de l'année 20X1 au cours de laquelle il a résidé au Québec.

Par ailleurs, nous avons pris connaissance des motifs pour lesquels le contribuable considère qu'il faudrait retenir, aux fins de calculer son CIE, l'impôt étranger payé sur son revenu pour toute l'année civile 20X1 plutôt que pour la partie de l'année durant laquelle il a résidé au Québec.

En premier lieu, il affirme que l'article 772.6 de la LI ne comporte aucun principe de proportionnalité pour déterminer l'impôt étranger attribuable à la période de l'année précédant la cessation de résidence d'un émigrant. Il soutient de plus que la LI comporte déjà une limite spécifique au CIE sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise à l'article 772.7 de la LI, ainsi que diverses règles d'exclusion de l'impôt étranger (par exemple, l'impôt étranger attribuable à un revenu non imposable en vertu d'une convention fiscale ou à un gain en capital ayant fait l'objet d'une déduction dans le calcul du revenu imposable). Au soutien de son point de vue, il réfère à la lettre d'interprétation n° 07-010471, laquelle mentionne que la totalité de l'impôt étranger payé au cours d'une année doit, sous réserve de règles spécifiques, être prise en compte dans le calcul du CIE.

Nous sommes d'avis que ces arguments ne sont pas valables, car ils ne tiennent pas compte de l'article 772.3 de la LI, précité, et de la finalité du CIE précédemment exposée. Entre autres, la lettre d'interprétation n° 07-010471, à laquelle le contribuable fait référence, ne visait pas le calcul du CIE d'un émigrant et n'a donc pas eu à considérer l'effet de l'article 772.3 de la LI. De plus, ces arguments ne tiennent pas compte du fait que plusieurs autres dispositions de la LI, à l'instar de l'article 772.6 de la LI, comportent des paramètres généraux dont l'application reste à préciser selon les circonstances<sup>1</sup>.

En deuxième lieu, le contribuable prétend qu'à la lecture de la LI, seul le revenu d'un émigrant doit être limité à la partie de l'année au cours de laquelle il a résidé au Canada, et il s'appuie sur les trois points suivants :

---

<sup>1</sup> Par exemple, l'article 37 de la LI qui prévoit l'inclusion dans le calcul du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi de la valeur des avantages reçus en raison ou à l'occasion de cette charge ou de cet emploi. La LI prévoit la façon de calculer cette valeur dans plusieurs circonstances, mais pas dans tous les cas.

- 
- l'article 772.7 de la LI, qui vise expressément « la partie de l'année tout au long de laquelle » un contribuable réside au Canada;
  - le premier alinéa de l'article 23 de la LI, qui prévoit que l'année d'imposition se termine au dernier jour de la résidence d'un particulier au Canada;
  - par analogie, l'arrêt *Taylor*<sup>2</sup> qui ne permettrait de diviser l'année civile d'un émigrant ou d'un immigrant que dans la mesure prévue à l'article 114 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), ch. 1, 5e suppl.), ci-après désignée « LIR ».

Nous sommes d'avis que ces arguments ne sont pas valables, car ils ne tiennent pas compte, encore une fois, de l'article 772.3 de la LI et de la finalité du CIE. Ainsi, outre qu'il porte sur l'application de la LIR et non de la LI, l'arrêt *Taylor* ne concernait pas le calcul du CIE d'un émigrant. De plus, la présomption prévue au premier alinéa de l'article 23 de la LI vise l'assujettissement à l'impôt québécois d'un particulier qui cesse de résider au Canada et, à ce titre, cette disposition générale doit être distinguée des règles de calcul du CIE.

En troisième lieu, le contribuable prétend que l'impôt étranger pris en considération pour l'application du CIE fédéral prévu au paragraphe 1 de l'article 126 de la LIR inclut l'impôt étranger sur le revenu gagné après la cessation de résidence et réfère, au soutien de son affirmation, au bulletin fédéral d'interprétation *Dégrèvement pour impôt étranger – Résidents à temps partiel* (IT-194) ainsi qu'au document n° 2000-001017 émis par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », en date du 11 janvier 2001.

À cet égard, et bien que nous soyons sensibles à cette préoccupation, il convient de préciser que les positions prises par les autorités fiscales fédérales relativement à la législation fédérale ne lient pas Revenu Québec en ce qui concerne la législation fiscale québécoise<sup>3</sup>.

Le contribuable affirme néanmoins que son CIE fédéral a été déterminé en tenant compte de l'impôt étranger payé tant sur le revenu étranger gagné avant sa cessation de résidence

---

<sup>2</sup> *The Queen v. Taylor*, 91 DTC 5131 (FCA).

<sup>3</sup> Notons par ailleurs que les documents fédéraux sur lesquels s'appuie le contribuable ne nous semblent pas concluants quant à la position actuelle de l'ARC. En effet, d'une part, le bulletin d'interprétation IT-194 est archivé; d'autre part, le document n° 2000-0001017 mentionne que les modifications apportées au paragraphe 126(7) de la LIR concernant le revenu exonéré d'impôt ont eu pour effet d'éliminer la problématique y exposée concernant l'octroi du CIE fédéral à un émigrant. Le contribuable tire de ces modifications à la LIR, également apportées à la LI, une inférence en sa faveur. À notre avis, on ne peut tirer une telle inférence puisque la problématique exposée dans ce document ne correspond pas exactement à la situation du contribuable.

---

au Canada que sur celui gagné après cette cessation de résidence. Partant, il considère qu'il serait inéquitable de déduire la totalité du CIE fédéral de son impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise aux fins de déterminer son CIE québécois, puisque le CIE fédéral porte sur un impôt étranger supérieur à celui sur lequel porte le CIE québécois. Aussi, dans l'hypothèse où sa position ne serait pas retenue par Revenu Québec, il demande donc que le CIE fédéral soit ajusté, aux fins du calcul du CIE québécois, de façon à en extraire la partie correspondant à l'impôt étranger se rapportant à la période de l'année postérieure à sa cessation de résidence au Canada.

Nous sommes d'avis qu'il ne convient pas de donner suite à cette demande. En effet, comme nous l'avons mentionné lors de la table ronde sur la fiscalité provinciale du congrès annuel de l'APFF de 2007<sup>4</sup>, l'article 772.6 de la LI doit être appliqué en tenant compte de la finalité du CIE québécois, qui s'inscrit notamment dans une logique de complémentarité avec le CIE fédéral, l'intention du législateur québécois étant de n'accorder un CIE qu'à l'égard de la partie des impôts étrangers admissibles ne pouvant donner droit à un CIE fédéral.

Plus précisément, ce principe de complémentarité ne tient pas compte des différences entre les paramètres fiscaux utilisés aux fins de calculer le CIE fédéral et ceux utilisés aux fins de calculer le CIE québécois, lesquelles découlent des particularités propres à chacun des régimes fiscaux. Ainsi, malgré ces différences, l'article 772.6 de la LI ne requiert aucun ajustement au CIE fédéral, et le montant de ce crédit accordé par la loi fédérale doit réduire le montant de l'impôt étranger considéré aux fins du CIE québécois. C'est la raison pour laquelle nous avons mentionné, lors de la table ronde sur la fiscalité provinciale du congrès annuel de l'APFF de 2007 (précitée), qu'aucun ajustement au CIE fédéral n'est requis même si l'impôt étranger considéré pour son calcul diffère de l'impôt étranger admissible aux fins du CIE québécois. La même conclusion s'impose dans le présent cas.

En quatrième lieu, le contribuable soumet qu'il faut en référer au principe d'interprétation des lois fiscales selon lequel la loi, dans le doute, doit être interprétée en faveur des contribuables. À cet égard, il convient de noter que la présomption en faveur des contribuables établie par la jurisprudence fiscale<sup>5</sup> est clairement résiduelle et ne joue qu'un rôle exceptionnel dans l'interprétation des lois fiscales, et nous sommes d'avis qu'elle ne peut s'appliquer dans le présent cas puisqu'il ne subsiste aucun doute raisonnable dans l'interprétation des dispositions en cause lorsque l'on tient compte de l'article 772.3 de la LI et de la finalité du CIE.

---

<sup>4</sup> « Table ronde sur la fiscalité provinciale » dans *Congrès 2007*, APFF, question 21 – Crédit pour impôt étranger - Cotisations à la *Federal Insurance Contributions Act*.

<sup>5</sup> Les conditions d'application de cette présomption résiduelle ont été exposées par la Cour suprême dans l'arrêt *Corporation Notre-Dame de Bon-Secours c. Communauté urbaine de Québec et al.* (95 DTC 5091).

---

En dernier lieu, dans l'éventualité où Revenu Québec ne retiendrait pas ses arguments, le contribuable soumet que les cotisations FICA qu'il a payées au cours de l'année 20X1 ne devraient pas être réparties proportionnellement selon le rapport entre son revenu étranger imposable au Québec et son revenu étranger gagné en 20X1, et qu'il faudrait plutôt retenir les cotisations payées sur son revenu gagné avant son départ du Canada. Nous sommes d'accord avec le contribuable sur ce point, comme en fait foi la formule de répartition de l'impôt étranger que nous vous avons suggérée précédemment. En effet, puisque ces cotisations correspondent généralement à un pourcentage donné que l'employeur doit retenir sur la rémunération qu'il verse à son employé, nous sommes d'avis qu'elles se rapportent donc toutes à la partie de l'année au cours de laquelle la rémunération a été versée.