



Québec, le 29 janvier 2014

Objet : Allocations de maternité ou d'adoption
Médecins spécialistes
N/Réf. : 13-017100-001

*****,

Nous faisons suite au courriel que vous nous transmettiez ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », lorsque des allocations de maternité ou d'adoption sont versées à des médecins spécialistes par la Régie de l'assurance maladie du Québec, ci-après désignée « RAMQ », en vertu de l'Annexe 43 de l'Entente relative au régime d'assurance maladie liant le ministre de la Santé et des Services sociaux et la Fédération des médecins spécialistes du Québec¹, ci-après désignée « Entente-spécialistes ».

Vous voulez également savoir si ce traitement fiscal diffère lorsque le médecin qui y a droit pratique la médecine pour le compte d'une société professionnelle qu'il a constituée.

LES FAITS

Ces allocations² sont les suivantes :

- Une allocation hebdomadaire de base maximale de 2 400 \$/semaine, équivalente à 67 % de ses gains de pratique moyens hebdomadaires.
- Pour les médecins pratiquant en cabinet privé, une allocation hebdomadaire additionnelle maximale de 1 000 \$/semaine, équivalente à 33 % de ses gains de pratique hebdomadaires moyens en cabinet.

¹ L'Entente et ses annexes sont reproduites en ligne :
http://www.ramq.gouv.qc.ca/SiteCollectionDocuments/professionnels/manuels/154-brochure-1-specialistes/000_complet_acc_cadre_spec.pdf.

² Articles 5.1 et 5.2, Annexe 43 l'Entente-spécialistes.

Ces allocations de maternité ou d'adoption sont payables par la RAMQ pendant la période du congé de maternité ou d'adoption du médecin spécialiste admissible, c'est-à-dire un maximum de six³ ou douze semaines⁴.

Le médecin spécialiste admissible doit avoir exercé la médecine au Québec à titre de médecin spécialiste dans le cadre du régime d'assurance maladie, pendant une période minimale de dix semaines au cours des douze mois précédant le début du congé de maternité ou d'adoption⁵. Il ou elle doit aussi s'engager, par écrit, à ne pas exercer sa profession dans le cadre du régime d'assurance maladie ou d'un programme administré par la RAMQ pendant la période au cours de laquelle il reçoit une allocation de maternité ou d'adoption prévue dans l'Entente-spécialistes⁶.

L'Entente-spécialistes permet à la RAMQ de payer les honoraires d'un médecin spécialiste à une société qu'il a autorisée à cette fin⁷. La RAMQ refuse de verser les allocations de maternité à la société professionnelle constituée par le médecin spécialiste qui y a droit et les lui paie directement⁸.

³ Pour le congé d'adoption : article 4.2, Annexe 43 l'Entente-spécialistes.

⁴ Pour le congé de maternité, article 3.2, Annexe 43 l'Entente-spécialistes.

⁵ Article 2, Annexe 43 l'Entente-spécialistes.

⁶ Article 7, Annexe 43 l'Entente-spécialistes.

⁷ Article 17.1, Annexe 1 de l'Entente-spécialistes : « 17.1 Le paiement des honoraires est fait au médecin spécialiste ou au tiers qu'il autorise, soit :

- Un groupe de médecins spécialistes;
- Une société de médecins dont il est membre;
- Une société par actions visée au Règlement sur l'exercice de la profession médicale en société et pour le compte de laquelle il exerce ses activités professionnelles.

La Régie y procède par versement bancaire au compte du médecin ou du tiers qu'il autorise, dans un délai maximal de 3 jours ouvrables de la date de paiement. La Régie y procède par chèque lorsque le médecin en fait la demande. ».

⁸ Le site Internet de la FMSQ décrit le Programme de congé parental prévu dans l'Entente-spécialistes. La FMSQ mentionne ce qui suit en réponse à la dernière question de la « Foire aux questions » : « La RAMQ nous indique que, nonobstant toutes instructions de facturation données par le médecin spécialiste, l'allocation payable en vertu du Programme de congé parental sera versée au compte personnel du médecin spécialiste. La RAMQ agit de la sorte en raison du fait que telle est la procédure suivie pour toutes les mesures particulières auxquelles un médecin spécialiste a droit en vertu de l'Entente. Par conséquent, il appartient au médecin spécialiste de comptabiliser le versement de cette allocation de la façon dont il l'estime appropriée compte tenu des ententes de groupe auxquelles il fait partie. Pour le médecin qui exerce en société par actions et qui est déjà engagé envers elle à lui verser l'ensemble des montants reçus dans le cadre de sa pratique, il lui appartient alors de transférer le montant de cette allocation au compte de sa société. ».

NOTRE INTERPRÉTATION

Nous sommes d'avis que le médecin spécialiste qui pratique la médecine à son compte doit inclure les allocations de maternité ou d'adoption auxquelles il a droit dans le calcul de son revenu d'entreprise pour l'année d'imposition au cours de laquelle il les reçoit.

Lorsqu'il exerce sa profession au sein d'une société par actions et pour le compte de celle-ci, les allocations de maternité ou d'adoption constituent plutôt un revenu d'entreprise pour la société. Si le médecin spécialiste reçoit une telle allocation directement et qu'il ne la remet pas à sa société, nous considérons qu'il doit alors inclure dans le calcul de son revenu d'emploi pour l'année d'imposition donnée un avantage imposable équivalant aux montants reçus. Les allocations de maternité ou d'adoption demeurent un revenu d'entreprise pour la société par actions constituée par le médecin spécialiste. La société doit inclure le montant des allocations dans le calcul de son revenu d'entreprise pour l'année d'imposition en cause et elle peut déduire le montant de l'avantage imposable précité.

NOS MOTIFS

Traitement fiscal applicable aux allocations de maternité versées en vertu de l'Entente-spécialistes

Nos cours de justice ont recours au principe de la substitution pour déterminer le traitement fiscal d'un montant versé à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige. En vertu de ce principe, un tel montant a le même traitement fiscal que ce qu'il vise à remplacer⁹. Par exemple, si le montant est versé pour compenser la perte d'un revenu d'emploi ou d'un revenu d'entreprise, il est considéré comme tel sur le plan fiscal.

De plus, un montant peut être qualifié de revenu d'entreprise même si les activités d'exploitation de l'entreprise sont suspendues ou arrêtées au moment de la réception lorsque le paiement du montant est lié à l'exploitation d'une entreprise¹⁰.

⁹ *Tsiaprailis c. R.*, [2005] 1 R.C.S. 113.

¹⁰ Nous vous référons à ce sujet à l'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Westar Mining Ltd v. R.*, 92 D.T.C. 6358 (CAF). Dans ce jugement, la Cour a rappelé que l'exploitation d'une entreprise est un concept économique et global qui réfère à plus que des activités physiques. La Cour a conclu que cette activité économique était à l'origine des contrats d'assurance en vertu desquels les indemnités d'assurance furent versées à la contribuable pour compenser sa perte de profit résultant d'un incendie survenu dans sa mine. Selon la Cour, les indemnités constituaient un revenu tiré de l'exploitation de la mine même si cette dernière n'était pas exploitée alors en raison de l'incendie survenu. Cette décision fut appliquée par l'Agence du revenu du Canada dans son interprétation rendue dans le dossier numéro 9825555 du 20 octobre 1998. L'Agence y a conclu que les indemnités de préretraite versées à des pêcheurs constituent du revenu d'entreprise même si ces derniers n'exploitent plus leur entreprise de pêche.

Dans le cas sous étude, le montant des allocations est calculé en fonction des gains du médecin tirés de sa pratique médicale en spécialité et leur paiement est conditionnel à l'exercice préalable de sa profession dans le cadre du régime de l'assurance maladie du Québec pendant au moins dix semaines au cours des douze mois ayant précédé le congé.

Dès que cette condition fondamentale est remplie, le droit aux allocations de maternité ou d'adoption existe de prime abord. De plus, pendant la période de réception de ces montants, le médecin spécialiste ne peut exercer sa profession en vertu du régime d'assurance maladie ou d'un programme administré par la RAMQ, ce qui démontre que les montants payables à titre d'allocations de maternité ou d'adoption visent à compenser une perte de revenus.

Cela dit, nous sommes d'avis que la réception de ces montants est reliée à la source de revenus du médecin spécialiste ou de sa société, soit l'exercice de la médecine en spécialité.

Impact sur notre position de la constitution d'une société par le médecin spécialiste ayant droit à une telle indemnité

Nous rappelons que le médecin qui incorpore une société professionnelle est un employé de la société¹¹. C'est d'ailleurs ce que prévoit expressément l'article 10 du Règlement sur l'exercice de la profession médicale en société¹² :

« **10.** Lorsqu'un médecin exerce des activités professionnelles au sein d'une société par actions, le revenu résultant des services professionnels qu'il a rendus au sein de cette société et pour le compte de celle-ci appartient à cette société, à moins qu'il n'en soit convenu autrement. ». (notre souligné)

Nous sommes d'avis que l'expression « revenu résultant des services professionnels qu'il a rendus » est large et qu'elle inclut les allocations de maternité et d'adoption versées en vertu de l'Entente-spécialistes, lesquelles ne sont versées que si la personne admissible a pratiqué la médecine en spécialité au Québec dans le

¹¹ Réponse de Revenu Québec à la question 10, « Incorporation des médecins », lors de la Table ronde provinciale au Congrès de l'APFF 2008. Revenu Québec y a également précisé que l'absence d'une rémunération salariale en contrepartie du travail exécuté par le médecin pour la société ne met pas en péril cette relation employeur-employé. Par ailleurs, nous souscrivons au bulletin d'interprétation IT-189R2, « Corporations utilisées par des membres de professions libérales », publié par l'Agence du revenu du Canada le 24 mai 1991, qui mentionne que l'existence d'un contrat d'emploi écrit entre la société professionnelle et le particulier qui rend les services professionnels qu'elle offre constitue un critère démontrant que c'est la société professionnelle qui exerce la profession libérale. En effet, la société professionnelle ne doit pas être une façade : *R. c. Campbell*, [1980] 2 R.C.S. 256.

¹² RLRQ, chapitre M-9, r. 21, « le Règlement ».

- 5 -

cadre du régime d'assurance maladie ou en vertu d'un programme administré par la RAMQ, pendant au moins dix semaines au cours des douze mois précédant le congé parental.

La RAMQ refuse, pour des raisons administratives, de verser une allocation de maternité ou d'adoption directement à la société par actions constituée par un médecin spécialiste. Une telle position n'a pas pour effet de modifier le droit pour la société aux allocations de maternité ou d'adoption payables à l'égard du médecin spécialiste qui exerce la médecine pour son compte¹³.

Si le médecin reçoit l'allocation directement, en raison de la position administrative de la RAMQ, et qu'il ne la remet pas à sa société, nous considérons qu'il doit alors l'inclure dans le calcul de son revenu d'emploi pour l'année d'imposition donnée puisqu'il s'agirait alors d'un avantage imposable¹⁴. Nous précisons que l'allocation de maternité demeure un revenu d'entreprise pour la société professionnelle. Celle-ci doit inclure le montant de l'allocation dans le calcul de son revenu d'entreprise pour l'année d'imposition en cause et elle peut déduire le montant de l'avantage imposable précité.

Nous vous prions d'agréer, *****, l'expression de nos meilleurs sentiments.

Direction de l'interprétation relative
aux entreprises

¹³ Ce fut d'ailleurs la conclusion de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *R. c. Campbell*, supra note 13, à la page 264.

¹⁴ Article 37 de la LI.