



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES
ET AUX FIDUCIES

DATE : LE 5 MARS 2019

OBJET : **NON-RÉSIDENT QUI COMMENCE À RÉSIDER AU QUÉBEC EN COURS
D'ANNÉE – REMISE D'IMPÔT**
N/RÉF. : 18-040805-001

La présente donne suite à la demande qui nous a été transmise ***** concernant l'assujettissement à l'impôt du Québec d'un non-résident du Canada qui commence à résider au Québec en cours d'année.

FAITS

Les faits présentés sont les suivants :

- Le particulier est un citoyen canadien qui résidait au Québec immédiatement avant son départ pour les États-Unis en 20X1.
- Le particulier n'a pas produit de déclaration de revenus au Québec pour les années 20X1 à 20X15.
- Le particulier a été à l'emploi ***** pendant toute la période où il résidait aux États-Unis et a exercé ses fonctions à l'extérieur du Canada jusqu'en juillet 20X16.
- Aucun impôt n'a été payé aux États-Unis relativement au revenu d'emploi provenant *****.
- Le particulier a commencé à résider au Québec le ***** juillet 20X16 et il était toujours résident du Québec le 31 décembre de cette année.

QUESTION

Est-ce que le montant qui représente le revenu d'emploi qui a été versé au particulier en 20X16 par ***** et qui est attribuable aux fonctions qu'il a exercées à l'extérieur du Canada pendant la période de l'année où il ne résidait pas au Canada, donne droit à la remise d'impôt prévue à l'article 96R1 du Règlement sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002, r. 1), ci-après désigné « RAF »?

RÉPONSE

Assujettissement

L'article 22 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », prévoit que toute personne qui est un particulier résidant au Québec le dernier jour d'une année d'imposition doit payer un impôt sur son revenu imposable pour cette année d'imposition.

Si un particulier réside au Québec une partie de l'année seulement, l'article 24 de la LI stipule que son revenu imposable est calculé de la façon indiquée à l'article 23 de la LI. Selon cet article, le revenu imposable pour l'année d'un particulier qui commence à résider au Canada au cours de l'année est égal à son revenu provenant de toute source, pour la période de résidence, auquel s'ajoute son revenu gagné au Canada¹ pour la période de l'année précédant la résidence, moins le montant des déductions prévues par le second alinéa de l'article 23 de la LI auxquelles il a droit.

Le revenu gagné au Canada est déterminé à l'article 1090 de la LI. Selon le paragraphe g de cet article, en ce qui concerne une personne qui a cessé de résider au Canada dans une année antérieure, le revenu gagné au Canada comprend un revenu d'emploi versé par une personne qui réside au Canada et qui n'a pas été assujettie à un impôt sur le revenu dans un pays autre que le Canada².

Dans le cas présent, le salaire versé par ***** au particulier avant son retour au Canada n'était pas assujetti à l'impôt sur le revenu aux États-Unis. Par conséquent, même si ce salaire est relatif à des fonctions remplies hors du Canada, on doit inclure, dans le revenu du particulier pour l'année 20X16, le revenu d'emploi reçu ***** pour la période où le particulier ne résidait pas au Canada en 20X16, et ce, en vertu du troisième alinéa de l'article 23 de la LI.

¹ Articles 1090, 1092 et 1093 de la LI.

² Paragraphe b de l'article 1092 de la LI et paragraphe d de l'article 1093 de la LI.

Remise d'impôt

Le premier alinéa de l'article 96R1 du RAF prévoit notamment que remise est faite des impôts, intérêts et pénalités exigibles en vertu de la partie I de la LI d'un particulier qui était un ambassadeur, un ministre, un haut-commissaire, un fonctionnaire ou un préposé du Canada visé au paragraphe *c* de l'article 8 de la LI. Ainsi, pour bénéficier de cette remise, un fonctionnaire du Canada doit être visé au paragraphe *c* de l'article 8 de la LI.

De son côté, l'article 96R3 du RAF indique que l'article 96R1 du RAF ne s'applique que si un dégrèvement est accordé par le Gouvernement du Canada, pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. 1985, c. 1, (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR », aux agents généraux, fonctionnaires ou préposés du Québec visés au paragraphe *c* de l'article 8 de la LI et que si ces mêmes personnes sont exemptées, pour la même année d'imposition où le dégrèvement est accordé, de l'impôt prévu par le paragraphe 120(1) de la LIR.

Dans le cas présent, nous sommes d'avis que le particulier n'est pas visé au paragraphe *c* de l'article 8 de la LI pour l'année 20X16. Le particulier est un résident de fait du Québec à la fin de l'année 20X16 et est assujéti à l'impôt québécois en vertu de l'article 22 de la LI. Il n'y a donc pas lieu de recourir à la présomption de l'article 8 pour assujettir ce particulier à l'impôt québécois. À cet effet, nous vous référons à la décision rendue dans l'affaire *Pellan*³, où la cour mentionne :

« [43] Au final, le tribunal en arrive à la conclusion que la seule manière de concilier le fait d'avoir prévu une fiction légale avec la situation vécue par M. Pellan est de considérer que la fiction légale ne s'applique que dans des situations où le contribuable n'est pas déjà, de fait, un résident du Québec. En effet, une fiction n'a de sens qu'en tant que créatrice d'une situation différente de la réalité. Conclure autrement revient à permettre aux contribuables dans la situation de M. Pellan de choisir leur statut et de se prétendre « résident réputé », tout en étant résident de fait, lorsque cela leur apporte un avantage fiscal. Le tribunal est d'avis que cela ne peut être l'objectif de la fiction légale créée par l'article 8 b) L.I.

[...]

³ *Pellan c. Agence du revenu du Québec* 2014 QCCS 6729.

[45] Dès lors, le fait que l'article 8 b) L.I. constitue une fiction légale qui ne peut être appliquée qu'à des contribuables qui, dans les faits, ne résident pas déjà au Québec est, de l'avis du tribunal, l'issue recherchée par le législateur. M. Pellan était déjà un résident de facto du Québec en 2005. Il ne peut donc se réclamer du statut de « résident réputé » en application de l'article 8 b) L.I. Par conséquent, M. Pellan n'a pas le droit à la remise prévue à l'article 96 R1 R.a.f, celle-ci étant réservée aux contribuables visés à 8 b) L.I. »

(nos soulignés)

Aussi, un autre argument qui démontre que le particulier n'est pas visé au paragraphe *c* de l'article 8 de la LI et n'a pas droit à la remise prévue au premier alinéa de l'article 96R1 du RAF repose sur l'une des conditions prévues à l'article 96R3 du RAF. Selon cette condition, la remise n'est accordée que si, notamment, un dégrèvement est accordé par le Gouvernement du Canada aux agents généraux, fonctionnaires ou préposés du Québec visés dans le paragraphe *c* de l'article 8 de la LI. Or, selon les termes du *Décret de 1988 concernant la remise d'impôt sur certains revenus de particuliers gagnés dans la province de Québec*⁴, un tel dégrèvement n'est accordé qu'à des particuliers qui n'ont pas résidé au Canada au cours d'une année d'imposition. Par conséquent, la remise prévue à l'article 96R1 du RAF ne peut s'appliquer à un ambassadeur, un ministre, un haut-commissaire, un fonctionnaire ou un préposé du Canada qui réside au Québec à la fin de l'année d'imposition. Le particulier n'a donc pas droit à cette remise.

En ce qui concerne la prétention du représentant du particulier selon laquelle l'article 9 de la LI pourrait faire en sorte que le particulier soit visé par le paragraphe *c* de l'article 8 pour la période précédant son retour au Québec et au Canada, mentionnons que cet article s'applique notamment lorsqu'un contribuable cesse, à un moment donné d'une année d'imposition, d'être un particulier décrit au paragraphe *c* de l'article 8 et que, en l'absence de cet article, le contribuable serait réputé avoir résidé au Québec pendant toute l'année en raison de ce paragraphe. Dans un tel cas, le contribuable est réputé avoir résidé au Québec durant toute la partie de l'année précédant ce moment. Dans le cas présent, puisque le particulier est un résident de fait du Québec à la fin de l'année 20X16, on ne peut prétendre qu'il serait, en l'absence de l'article 9, réputé avoir résidé au Québec toute l'année 20X16 en raison du paragraphe *c* de l'article 8 de la LI. La présomption prévue à l'article 9 de la LI ne peut donc s'appliquer.

⁴ C.P. 1989-1204, 1989-06-22.

Finale­ment, selon les informations mises à notre disposition, l'Agence du revenu du Canada aurait assujetti le revenu d'emploi gagné pendant la période de non résidence à la surtaxe prévue au paragraphe 120(1) de la LIR. Cet article prévoit notamment qu'un particulier doit payer un impôt supplémentaire égal à 48 % de l'impôt fédéral payable par ailleurs à l'égard de la fraction de son revenu pour l'année qu'il n'a pas gagnée dans une province. Or, le paragraphe 2601(1) du Règlement de l'impôt sur le revenu (C.R.C., c. 945) indique que lorsqu'un particulier réside dans une province le dernier jour d'une année d'imposition et n'a tiré aucun revenu pour l'année d'une entreprise ayant un établissement stable à l'extérieur de la province, son revenu gagné pendant l'année dans la province correspond à son revenu pour l'année. Dans le cas présent, puisque le particulier résidait au Québec le 31 décembre 20X16 et qu'il n'a gagné aucun revenu d'entreprise, la totalité de son revenu pour l'année 20X16 constitue du revenu gagné dans une province et n'est donc pas assujetti à la surtaxe prévue au paragraphe 120(1) de la LIR.

Nous vous suggérons d'aviser le particulier de communiquer avec l'ARC pour demander le remboursement de la surtaxe payée à l'égard de son revenu d'emploi pour la période, en 20X16, pendant laquelle il a exercé ses fonctions à l'extérieur du Canada.