



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 12 AVRIL 2023

OBJET : **FRAIS DE DÉMÉNAGEMENT – DÉMÉNAGEMENTS MULTIPLES – PÉRIODE RAISONNABLE**
N/RÉF. : 23-062993-001

La présente est pour faire suite à la demande que vous nous avez adressée ***** concernant la déduction pour frais de déménagement prévue à l'article 348 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », à l'égard d'une situation de fait particulière pour l'année d'imposition 20X4.

Nous comprenons les faits de la manière suivante :

- Au mois de novembre 20X1, ***** le contribuable déménage temporairement ***** , car sa maison située à ***** est louée jusqu'au mois de mai 20X2.
- Au mois de février 20X2, le contribuable débute un nouvel emploi à *****.
- Au mois de juin 20X2, le contribuable déménage ***** et reprend possession de sa maison¹.
- En juin 20X4, le contribuable vend sa maison ***** et déménage dans sa nouvelle maison ***** afin de se rapprocher de son emploi².

¹ La distance entre la résidence ***** et le nouveau lieu d'emploi du contribuable ***** est de 66 kilomètres.

² La distance entre la résidence ***** et le lieu d'emploi du contribuable ***** est de 12 kilomètres, comparativement à 66 kilomètres entre ***** et ***** . Il s'agit donc d'un rapprochement de 54 kilomètres.

Le contribuable justifie le délai entre le début de son nouvel emploi en février 20X2 et la date de son déménagement en juin 20X4 comme suit :

- Il devait effectuer des travaux dans sa maison de ***** avant de la mettre en vente.
- Il a eu ***** à l'automne 20X2 qui a nécessité des travaux de septembre à décembre 20X2.
- Il ne pouvait pas se permettre de déménager en 20X2 et 20X3 en raison de *****.
- *****.

Vous désirez donc savoir si chacun des déménagements constitue, pour l'application de la déduction prévue à l'article 348 de la LI, une « réinstallation admissible » au sens de la définition de cette expression prévue à l'article 349.1 de la LI. Vous vous interrogez aussi à savoir si le délai entre le début du nouvel emploi du contribuable en février 20X2 et son déménagement ***** en juin 20X4 pour s'en rapprocher est raisonnable dans les circonstances pour conclure à une « réinstallation admissible ».

Opinion

L'article 348 de la LI prévoit qu'un particulier peut, à certaines conditions, déduire dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition les montants qu'il a payés à titre de frais de déménagement engagés à l'égard d'une réinstallation admissible.

L'expression « réinstallation admissible » signifie, tel que prévu à l'article 349.1 de la LI, une réinstallation d'un particulier qui remplit les conditions suivantes :

- a) la réinstallation survient afin de lui permettre soit d'exploiter une entreprise ou d'occuper un emploi dans un endroit qui, sauf si le particulier est absent du Canada mais réside au Québec, est situé au Canada, soit de fréquenter, à titre d'élève à plein temps inscrit à un programme de niveau postsecondaire, un établissement d'une université, d'un collège ou d'une autre institution, cet endroit et cet établissement étant appelés « nouveau lieu de travail » dans le présent chapitre;

-
- b) avant la réinstallation, il résidait ordinairement dans une résidence, appelée « ancienne résidence » dans le présent chapitre, et après la réinstallation, il réside ordinairement dans une résidence appelée « nouvelle résidence » dans le présent chapitre;
 - b.1) sauf si le particulier est absent du Canada mais réside au Québec, l'ancienne résidence et la nouvelle résidence sont situées au Canada;
 - c) la distance entre son ancienne résidence et son nouveau lieu de travail est supérieure d'au moins 40 km à la distance entre la nouvelle résidence et ce nouveau lieu de travail.

Comme la déduction pour frais de déménagement est une mesure harmonisée à une disposition fédérale³, l'interprétation que nous faisons des articles 348 à 350 de la LI va généralement dans le même sens que celle du fédéral.

En général, lorsqu'il s'agit de plusieurs déménagements, chaque déménagement doit être considéré séparément afin de déterminer s'il constitue une « réinstallation admissible ». Cependant, dans certains cas, il faut considérer les déménagements dans leur ensemble pour déterminer s'ils constituent respectivement une étape dans le cadre d'une même réinstallation admissible⁴.

Ainsi, afin de remplir la condition de permettre au particulier d'occuper un emploi dans un endroit, il doit y avoir un lien entre le déménagement du particulier et l'occupation d'un emploi à un endroit au Canada. Pour établir l'existence d'un tel lien dans une situation donnée, il faut tenir compte des circonstances entourant le déménagement. Par exemple, le lien requis n'existe pas si un particulier déménage uniquement pour des raisons personnelles⁵.

En l'espèce, nous sommes d'avis que seul le déménagement ***** constitue une « réinstallation admissible » conformément à la définition de cette expression prévue à l'article 349.1 de la LI dans la mesure où, comme les faits soumis semblent l'indiquer, il avait pour but de permettre au contribuable d'occuper un emploi. Les faits démontrent cependant que le déménagement ***** en novembre 20X1 était antérieur au nouvel

³ Article 62 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)).

⁴ Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2013-0486911E5, « Frais de déménagement – réinstallations multiples », 3 juin 2013.

⁵ Agence du revenu du Canada, Folio de l'impôt sur le revenu S1-F3-C4 – Frais de déménagement, 20 avril 2017.

emploi du contribuable et que tout comme celui de ***** en juin 20X2 était motivé uniquement par des raisons personnelles, de sorte qu'ils ne peuvent constituer en eux-mêmes une « réinstallation admissible ». Pour ces mêmes raisons, nous sommes d'avis qu'ils ne devraient pas être considérés une étape d'une seule réinstallation admissible de ***** ayant débuté en 20X1.

Quant au déménagement ***** en juin 20X4, il faut se demander s'il était raisonnable, compte tenu des circonstances en l'espèce, que le contribuable ait déménagé plus de deux ans après avoir commencé à occuper son nouvel emploi.

Généralement, Revenu Québec est d'avis que plus le délai est long entre le changement de lieu de travail et le déménagement, plus il est difficile de considérer cette relocalisation tardive comme une réinstallation admissible.

Il est donc nécessaire de peser les motifs et les faits afin de se positionner sur la période de temps qui peut être une période de résidence permanente ou simplement une période de transition. Les conditions d'emploi, la possibilité de mutation pour le conjoint, les efforts pour vendre la résidence sont notamment des facteurs à considérer pour déterminer si nous sommes en présence d'une période transitoire ou non.

Les tribunaux ont été invités à se prononcer à plusieurs reprises relativement au délai entre le changement de lieu de travail et le déménagement. Entre autres, dans l'affaire *Wunderlich*⁶, où la Cour canadienne de l'impôt a statué qu'il n'y a pas de délai précis dans lequel un contribuable doit déménager à la suite d'un changement dans ses responsabilités professionnelles :

[22] Vu qu'il semble clair qu'il n'est pas nécessaire de déménager avant de commencer l'emploi au « nouveau lieu de travail » pour avoir droit à la déduction, il importe peu que le déménagement ait lieu peu de temps après le commencement de l'emploi au « nouveau lieu de travail » ou après une plus longue période suivant un tel commencement, la réinstallation a été effectuée pour permettre à la personne d'occuper un emploi. Il me semble qu'il n'y a pas lieu d'interpréter maintenant la définition de l'expression réinstallation admissible dans le sens où elle exige que la personne déménage dans un certain délai après qu'elle a commencé à travailler à un « nouveau lieu de travail ». Si un déménagement qui a lieu dans le mois

⁶ *Wunderlich c. La Reine*, 2011 CCI 539 – 2011-12-01 (procédure informelle). Voir également *Beyette c. Le ministre du Revenu national*, 89 DTC 701 (procédure informelle); *Beaudoin c. La Reine*, 2005 CCI 94 – 2005-02-04 (procédure informelle); *Simard c. La Reine*, [1996] A.C.I. n° 626, [1998] 2 C.T.C. 231 (procédure informelle); *Dierckens c. La Reine*, 2011 CCI 169 – 2011-03-16 (procédure informelle).

suisant le commencement d'un tel emploi permet à une personne d'occuper un emploi à cet endroit, alors un déménagement qui a lieu dans les deux mois suivant le commencement d'un tel emploi permettrait aussi à la personne d'occuper un emploi à cet endroit, tout comme un déménagement qui aurait lieu dans l'année suivant le commencement de l'emploi, dans les deux ans suivant le commencement de l'emploi, et ainsi de suite. Par conséquent, le déménagement de l'appelant en 2008 peut être considéré comme ayant eu lieu pour lui permettre d'occuper un emploi, même si l'emploi a commencé en 2004.

[Nos soulignements]

En conséquence, il est possible, dans la mesure où les représentations du contribuable pour justifier le délai entre le début du nouvel emploi du contribuable en février 20X2 et son déménagement ***** en juin 20X4 sont satisfaisantes, de considérer ce délai raisonnable eu égard à l'ensemble des circonstances et de conclure à une « réinstallation admissible » au sens de la définition de cette expression prévue à l'article 349.1 de la LI. Le contribuable pourrait donc déduire dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 20X4, en vertu de l'article 348 de la LI, les montants qu'il a payés à titre de frais de déménagement visés à l'article 350 de la LI dans la mesure où toutes les autres conditions prévues dans la LI sont respectées.