

**LA RÉSIDENCE DES INDIVIDUS EN DROIT FISCAL
CANADIEN ET QUÉBÉCOIS**

par

© LUC BLANCHETTE

Thèse présentée à la Faculté d'études
supérieures et de recherche

Institut de droit comparé
Faculté de droit
Université McGill

Octobre 1985
Montréal,
Québec, Canada

© 1985, Canada

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
REMERCIEMENTS	vii
RÉSUMÉ	viii
ABSTRACT	ix
INTRODUCTION	1
<u>CHAPITRE PREMIER: LE RÉGIME FISCAL CANADIEN ET QUÉBÉCOIS</u>	6
1.1 Structures du régime fiscal canadien	6
1.1.1 Historique	6
1.1.2 L'assujettissement à l'impôt sur le revenu	8
1.1.2.1 La loi fédérale	8
1.1.2.2 La loi provinciale du Québec	9
1.1.3 L'impôt sur les paiements faits à des non-résidents	10
1.1.4 L'imposition des corporations	11
1.1.5 Les conventions fiscales internationales	13
1.1.5.1 Objectifs et champs d'application	13
1.1.5.2 Au Canada	14
1.1.5.3 La législation fiscale provinciale	17
1.2 La juridiction pour lever des impôts	23
1.2.1 La territorialité des impôts sur le revenu	24
1.2.2 Les critères d'assujettissement à l'impôt	26
1.2.2.1 La citoyenneté	28
1.2.2.2 Le domicile	30
1.2.2.3 La résidence	32

1.2.2.4	Le législateur canadien et la résidence fiscale	33
1.2.3	La non-reconnaissance de jugements étrangers ...	35
<u>CHAPITRE DEUXIÈME:</u>	<u>LES CRITÈRES DE LA RÉSIDENCE D'UN INDIVIDU</u>	<u>37</u>
2.1	La législation	38
2.1.1	La Loi de l'impôt sur le revenu	38
2.1.2	La Loi sur les impôts du Québec	39
2.1.3	Précision souhaitable de la part du législateur.	39
2.2	La jurisprudence	41
2.2.1	Son rôle	41
2.2.2	Le droit anglais	42
2.2.2.1	Son utilité et sa réception en droit canadien	42
2.2.2.2	Son contenu	44
2.2.3	La jurisprudence au Canada	50
2.2.3.1	En général	50
2.2.3.2	Présence physique du contribuable	52
2.2.3.2.1	Individu arrivant au Canada.	53
2.2.3.2.2	Individu s'absentant du Canada	58
2.2.3.3	Disponibilité d'une habitation	60
2.2.3.3.1	Élément significatif	61
2.2.3.3.2	Présence non déterminante d'une habitation	64
2.2.3.3.3	Résidence fiscale sans habitation	71
2.2.3.4	Liens familiaux, sociaux et économiques	74
2.2.3.5	L'intention du contribuable	80

2.2.3.6	Liens d'attachement dans d'autres juridictions	89
2.2.4	La jurisprudence au Québec	92
2.3	Le concept de "résidence habituelle" ou de "résidence" ordinaire"	101
2.3.1	La législation	101
2.3.2	Interprétation et signification	102
2.3.2.1	Sens usuel et commun	102
2.3.2.2	Résidence dans le cours normal d'une vie	103
2.3.2.3	Utilité et rôle de l'expression	105
<u>CHAPITRE TROISIÈME:</u>	SYNTHÈSE DE LA JURISPRUDENCE ET DE L'ÉTAT DU DROIT	115
3.1	L'acquisition et l'abandon d'une résidence fiscale	118
3.2	La particularité de la cessation d'une résidence fiscale	121
3.2.1	L'existence d'une présomption de résidence	122
3.2.2	La non-nécessité d'une présence physique	125
3.2.3	"S'absenter" ou "quitter" le Canada ou le Québec	126
3.2.4	La situation particulière d'un individu n'ayant été résident que pour une courte durée	134
3.2.5	Le maintien de liens d'attachement au Canada et au Québec, et le statut de non-résident	136
3.2.6	Exemples d'abandon du statut de "résident".....	142
3.3	Le rôle et la place de l'intention	143
3.3.1	En général	144
3.3.2	De quelle intention s'agit-il?	145
3.3.3	La pertinence de l'élément subjectif	149
3.4	Étude comparative Canada/Québec	152

	<u>Page</u>
3.4.1 Similarité des concepts	153
3.4.2 Distinction	155
3.4.2.1 La non-utilité du concept de résidence ordinaire	156
3.4.2.2 L'intention du contribuable	157
 CHAPITRE QUATRIÈME: LES RÈGLES DE LA RÉSIDENCE STATUTAIRE .	 160
4.1 Le concept de "séjourner" au Canada ou au Québec	161
4.1.1 La législation	162
4.1.2 Interprétation jurisprudentielle	165
4.1.3 Synthèse	176
4.1.4 Sévérité et singularité de la règle	181
4.1.5 En résumé	183
4.2 Résidents canadiens et québécois à l'étranger	184
4.2.1 Membres des Forces armées canadiennes	184
4.2.2 Membres du personnel scolaire des Forces armées d'outre-mer	186
4.2.3 Représentants du Canada ou du Québec	188
4.2.4 Employés dans le cadre d'un programme d'aide au développement international	192
4.2.5 Conjoint et enfants du contribuable	196
4.2.6 Résidence pour une partie de l'année	198
4.2.7 Perspectives	199
 CHAPITRE CINQUIÈME: LA RÉSIDENCE FISCALE EN DROIT INTERNATIONAL	 200
5.1 Portée et utilité	201
5.2 La double résidence fiscale	203
5.2.1 L'expression "résident d'un État contractant" ..	203

	<u>Page</u>
5.2.2 Utilité de la détermination d'une seule résidence fiscale	204
5.3 Processus de détermination	205
5.3.1 Imprécision des termes	206
5.3.2 Disponibilité d'un foyer d'habitation permanent	207
5.3.2.1 Foyer d'habitation	208
5.3.2.2 La permanence d'un foyer d'habitation .	208
5.3.2.3 La disponibilité d'un foyer d'habitation	213
5.3.3 Le centre des intérêts vitaux	219
5.3.4 Séjourner de façon habituelle dans un État.....	223
5.3.5 Procédure de règlement à l'amiable	225
 CHAPITRE SIXIÈME: CONSÉQUENCES FISCALES DU STATUT DE RÉSIDENT	 230
6.1 Assujettissement à l'impôt	230
6.1.1 Assiette fiscale	230
6.1.2 Résidence pour une partie de l'année	232
6.1.2.1 La Loi de l'impôt sur le revenu	233
6.1.2.2 La Loi sur les impôts du Québec	238
6.1.3 Spécificité de la législation du Québec	243
6.2 La double imposition	245
6.2.1 Crédit d'impôt étranger	246
6.2.1.1 La Loi de l'impôt sur le revenu	247
6.2.1.2 La Loi sur les impôts du Québec	250
6.2.1.3 Portée des conventions fiscales internationales	252
6.2.2 Allègements pour revenus d'emploi gagnés à l'étranger	257

	<u>Page</u>
6.2.2.1 La Loi de l'impôt sur le revenu	258
6.2.2.2 La Loi sur les impôts du Québec	263
6.2.2.3 Conséquences sur le statut de résident.	267
6.3 Disposition présumée de biens sur cessation de résidence.....	269
6.3.1 Régimes nationaux	269
6.3.2 À l'intérieur des conventions fiscales internationales	275
6.4 Rémunération et résidence	279
6.4.1 Rémunération pour services rendus.....	279
6.4.2 Rémunération pour charge et emploi suite à une cessation de résidence	281
CONCLUSION	285
BIBLIOGRAPHIE	291

REMERCIEMENTS

Nous aimerions exprimer toute notre gratitude à l'égard de M. John Durnford, professeur à la faculté de droit de l'Université McGill pour avoir dirigé cette thèse de maîtrise. Ses conseils se sont toujours avérés pertinents et ses remarques ont été fortement appréciées. Nous le remercions.

Nous aimerions également remercier les personnes suivantes:

- Mme Ethel Groffier Atala, professeur à la faculté de droit de l'Université McGill, pour ses commentaires.
- Me Marie Christine Tremblay pour avoir mis à notre disposition les jugements non rapportés de la Cour provinciale.
- Mme Germaine Pépin Brodeur pour avoir lu et corrigé le présent travail.
- Samson Bélair, comptables agréés, pour avoir mis à notre disponibilité leurs services.

Nous aimerions également remercier les nombreuses autres personnes qui ont su directement ou indirectement apporter leur aide et leur soutien dans la réalisation de cette thèse.

RÉSUMÉ

Le présent mémoire de maîtrise repose sur la résidence fiscale des individus en droit fédéral canadien et en droit québécois. Une analyse des règles de la résidence statutaire ainsi qu'une étude approfondie de la signification inculquée au concept de résidence fiscale par les différents tribunaux retiendront notre attention. De plus, l'analyse des principes de la détermination d'une résidence fiscale au sein des conventions fiscales internationales conclues par le Canada sera abordée. Le statut de "résident" ou de "non-résident" engendre dans ses effets de nombreuses implications fiscales ne se limitant point à l'assujettissement à l'impôt. Pour imputer au présent travail une approche toute aussi pratique que théorique, nous analyserons certaines de ces implications fiscales.

ABSTRACT

This thesis deals with the concept of "residence" for individuals in Canadian and Quebec law of income tax. The thesis consists of an analysis of the relevant statutory provisions and an in-depth study of the judicial pronouncements. It also examines the applicable provisions of Canada's tax treaties. Numerous tax consequences extending far beyond the questions of liability for tax flow from the status of "resident" and "non-resident"; with a view of making the thesis of practical as well of theoretical interest, an analysis is made of some of the more significant of such consequences.

INTRODUCTION

N'est-il pas fréquent d'apercevoir de nos jours de nombreuses entreprises canadiennes et québécoises obtenir des contrats pour l'exécution de travaux étrangers où seront transférés des employés? La mobilité et le transfert de la main-d'oeuvre peuvent engendrer sur le plan fiscal un changement fondamental dans l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Il en est de même dans toutes les situations où des personnes arrivent ou quittent le Canada ou le Québec de façon temporaire ou définitive.

À cet égard, l'étude des règles d'assujettissement à l'impôt revêt une grande importance en ce qu'elles fixent le statut fiscal des personnes visées et y déterminent leur responsabilité à l'égard de l'impôt.

La législation fiscale pertinente de chaque pays identifie la personne physique ou les entités responsables d'un impôt sur le revenu. Cette identification se base sur la détermination de certains critères définissant et établissant la relation suffisante entre une juridiction et une personne pour permettre une imposition.

Au Canada, la Loi de l'impôt sur le revenu,¹ ainsi que la Loi sur les impôts du Québec² retiennent la "résidence" comme

-
1. Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-1971-1972, c. 63, avec modifications ultérieures; ci-après citée comme étant L.I.R.
 2. Loi sur les impôts, L.R.Q., c. I-3, avec modifications ultérieures; ci-après citée comme étant L.I.Q.

principe fondamental de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des particuliers. Toute personne résidant au Canada ou au Québec devra ainsi payer un impôt sur le revenu correspondant à une proportion de son revenu imposable.

Ce concept de résidence est de toute première importance: dans un premier temps, il fixe l'assujettissement des personnes soumises à un impôt sur leurs revenus de toutes provenances (de source mondiale)³ et, dans un deuxième temps, il restreint l'assujettissement des personnes non-résidentes à un impôt sur les seuls revenus de source nationale.⁴ Le législateur a également retenu le concept de résidence pour l'application de divers articles de la loi en ce qui concerne des sujets autres que l'assujettissement à l'impôt.⁵

L'étude du principe de résidence fiscale se révèle singulier et intéressant puisque ni la loi fédérale, ni la Loi sur les impôts du Québec, ne définissent ce concept. Certes, il existe des cas où le législateur a identifié certaines personnes comme étant résidentes du Canada ou du Québec,⁶ mais la

3. Paragraphes 2(1) et 3(a) L.I.R.; articles 22 et 28 L.I.O.

4. Paragraphe 2(3) et article 115 L.I.R.; articles 25, 26, 1088 et 1089 L.I.O.

5. Voir à titre illustratif Income Taxation in Canada, Vol. 1, no 15,253, page 15,014 (recueil à feuilles mobiles), Prentice Hall Canada Inc., Toronto, où les auteurs ont établi une liste de tous les articles de la Loi de l'impôt sur le revenu fédéral où les termes "résident" ou "résidence" sont utilisés.

6. Le paragraphe 250(1) L.I.R. et l'article 8 L.I.O. précisent certaines situations où un contribuable est "présumé" résident du Canada ou du Québec aux fins de la loi.

tâche de définir et de préciser le sens du terme "résident" est revenue aux tribunaux.

Ce n'est qu'en 1946, soit plus de 25 ans après l'entrée en vigueur de la première législation fiscale canadienne concernant l'impôt sur le revenu, que le premier jugement important sur la notion de résidence fut rendu. En effet, dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.,⁷ la Cour suprême du Canada a défini pour la première fois la résidence fiscale d'un individu aux yeux de la législation canadienne, se référant essentiellement à la jurisprudence anglaise. Cet arrêt constitue encore de nos jours une autorité en la matière et les tribunaux canadiens et québécois s'y réfèrent constamment. Depuis ce temps, de nombreux autres jugements ont été rendus en la matière, jugements qui s'avèrent contradictoires et qui ne suivent pas tous la même orientation.

La jurisprudence développée à l'intérieur de la législation québécoise est beaucoup moins volumineuse (tout au plus une dizaine d'arrêts), tout en étant assez récente. En effet, ce n'est qu'en 1976, dans l'arrêt Edward c. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec,⁸ qu'un des premiers jugements sur la notion de résidence fut rendu par un tribunal relativement à la loi provinciale de l'impôt sur le revenu.

7. [1946] C.T.C. 51; la décision de la Cour de l'Échiquier est publiée à [1945] C.T.C. 63.

8. [1976] C.P. 64.

Le but premier de ce travail est de faire l'analyse de toute la jurisprudence, tant canadienne que québécoise, sur le concept de la résidence fiscale des individus. L'analyse et la synthèse de tous ces arrêts revêtent une place de premier choix vu l'absence d'une définition statutaire. Nous serons ainsi en mesure de suivre l'évolution de la pensée des tribunaux, de préciser leur orientation récente, et de cerner certains éléments et facteurs comme étant significatifs pour la détermination d'une résidence fiscale. Pour conclure sur l'analyse jurisprudentielle du concept de résidence, une étude comparative des jugements rendus sous la loi fédérale et sous la loi provinciale de l'impôt sur le revenu sera faite.

En abordant le concept de résidence en droit fiscal canadien et québécois, il peut sembler suffisant, au premier abord, d'étudier uniquement le droit interne. Néanmoins, vu les nombreuses et fréquentes situations de mouvement d'une juridiction à une autre, il s'avère essentiel de se référer aux critères de résidence tels que définis par la communauté internationale. À cet égard, les principes mis de l'avant par les conventions fiscales internationales retiendront notre attention.

L'étude des diverses implications fiscales découlant du statut de "résident" donnera au présent travail une approche pratique et nous permettra de comprendre l'importance du concept de résidence, non seulement au niveau de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, mais également en ce qui

concerne d'autres sujets tels la double imposition, l'allègement pour revenus d'emploi gagnés à l'étranger, la résidence pour une partie de l'année, ainsi que les règles de la disposition présumée de biens suite à une cessation de résidence. Ces divers sujets nécessiteraient à eux seuls une étude détaillée qui déborderait les cadres du présent travail, mais une étude générale nous permettra de bien en saisir les effets et leurs interactions avec le concept de résidence.

La première partie de l'ouvrage se veut une étude générale de certains principes fondamentaux du droit fiscal canadien et québécois. Nous exposerons ainsi un aperçu global des cadres du régime fiscal au Canada et au Québec à l'intérieur duquel le concept de résidence reçoit application. Ceux qui ne sont pas familiers avec les systèmes d'imposition au Canada et au Québec auront ici l'occasion d'y être introduit.

En résumé, cette étude est centrée sur la notion de la résidence des individus en droit fiscal canadien, dans la loi fédérale de l'impôt sur le revenu, dans la loi québécoise sur les impôts et à l'intérieur des conventions fiscales internationales conclues par le Canada. Elle aborde également un certain nombre de sujets secondaires qui s'y rattachent.

CHAPITRE PREMIER

LE RÉGIME FISCAL CANADIEN ET QUÉBÉCOIS

1.1 Structures du régime fiscal canadien

1.1.1 Historique

En 1917, le gouvernement fédéral légiféra en matière de taxation directe par l'adoption de la première loi fédérale de l'impôt sur le revenu. La "Loi de l'impôt du temps de guerre",⁹ qui ne devait être que temporaire pour défrayer les dépenses extraordinaires du gouvernement fédéral lors de la première guerre mondiale, ne fut jamais abolie.¹⁰

Une première modification majeure fut apportée en 1949. Par la suite, la réforme fiscale de 1971 modifia en profondeur le régime fiscal canadien et elle constitue de nos jours les bases du régime actuel.¹¹

-
9. Référence est ici faite à la "Loi portant autorisation de lever un impôt de guerre sur certains revenus", 7-8 George V, c. 28.
 10. Pour une étude détaillée des débuts de la fiscalité au Canada, voir PERRY, J.H., Taxation in Canada, Canadian Tax Papers no. 74, Canadian Tax Foundation, 4th Edition, 1984, pp. 1 à 13.
 11. La réforme fiscale de 1971 a été l'aboutissement de presque 10 années d'étude sur la fiscalité au Canada. C'est en 1962 que le gouvernement du premier ministre J.D. Diefenbaker, nomma M. Kenneth LeM. Carter comme
(suite)

La première loi en matière d'imposition sur le revenu des particuliers du Québec fut promulguée en 1954.¹² Cette loi était indépendante de celle prélevant un impôt sur le revenu des corporations, et ce n'est qu'en 1972 lors de l'adoption de la Loi sur les impôts, qu'on unifia le régime de l'imposition des particuliers et celui des corporations.

Il est à noter que seule la province de Québec administre sa propre loi de l'impôt sur le revenu pour les particuliers.¹³ Toutes les autres provinces canadiennes, en vertu des arrangements fiscaux avec le gouvernement central, perçoivent un impôt sur le revenu des particuliers par l'entremise du gouvernement fédéral qui retient un pourcentage du montant de l'impôt fédéral comme étant le montant de l'impôt à être remis aux diverses provinces.¹⁴ Notons toutefois que toutes ces provinces imposent les particuliers en vertu de leur propre législation fiscale.

président de la Commission Royale d'Enquête sur la fiscalité, qui soumit son rapport en 1966. En 1969, le gouvernement énonça, dans son Livre Blanc sur la fiscalité, la majeure partie des dispositions introduites en juin 1971 et incorporées par la suite dans la nouvelle Loi de l'impôt sur le revenu.

12. Voir la "Loi assurant à la Province les revenus nécessaires pour ses développements", S.O. 1953-54, c. 17.
13. De plus, le Québec, l'Ontario et l'Alberta sont les seules provinces canadiennes qui administrent et perçoivent directement un impôt sur le revenu des corporations.
14. Voir Income Taxation in Canada, *op. cit.*, *supra*, note 5, no 11,501 et ss., p. 11,012 et ss.

1.1.2 L'assujettissement à l'impôt sur le revenu

Il existe pour les particuliers deux catégories distinctes d'assujettissement selon leur statut respectif. La personne "résidente" sera imposable sur l'ensemble de ses revenus, tandis que la personne "non-résidente" sera uniquement imposable sur ses revenus de source nationale, c'est-à-dire ceux dont la source se situe au Canada ou au Québec.

1.1.2.1 La loi fédérale

L'article 2(1) de la loi fédérale stipule que toute personne résidant au Canada "à un moment donné dans une année d'imposition", devra payer un impôt sur le revenu. Avec le jeu combiné du paragraphe (2) de cet article et de l'alinéa (a) de l'article 3, le résident du Canada est sujet à un impôt sur l'ensemble de ses revenus, peu importe la provenance de ceux-ci. Ainsi, tous les revenus du contribuable seront inclus dans son revenu (même ceux ayant leur source à l'extérieur du Canada).

Le paragraphe 2(3) de la loi limite quant à lui la responsabilité fiscale de la personne non-résidente du Canada à certains revenus de source canadienne. Ainsi, les revenus suivants seront imposables au Canada pour le non-résident: le revenu d'emploi gagné au Canada, le revenu provenant de l'exploitation d'une entreprise au Canada, et le revenu provenant

de la disposition d'un bien canadien imposable. L'assujettissement du non-résident se fait en conformité avec les dispositions de l'article 115 de la loi.

1.1.2.2 La loi provinciale du Québec

À l'instar de la législation fédérale, le résident du Québec sera imposé sur ses revenus de source mondiale. L'article 22 ne retient pas la même formulation que le paragraphe 2(1) de la loi fédérale. En effet, toute personne résidant au Québec "le dernier jour d'une année d'imposition", devra payer un impôt sur son revenu imposable, et ce tant pour ses revenus de source québécoise que pour ses revenus de source canadienne ou étrangère.

Quant à l'assujettissement du non-résident, l'article 25 de la loi précise que toute personne résidant au Canada, mais à l'extérieur du Québec, ne sera imposable au Québec que si elle a exercé une entreprise au Québec à un moment quelconque dans une année d'imposition.

L'article 26 stipule quant à lui que toute personne non-résidente du Canada sera responsable d'un impôt au Québec sur ses revenus de source québécoise, définis comme étant son revenu d'emploi gagné au Québec, son revenu d'entreprise gagné au Québec, et son revenu provenant de la disposition d'un bien québécois imposable. L'assujettissement de la personne non-résidente se fait en fonction de la Partie II de la Loi sur

les impôts.¹⁵

1.1.3 L'impôt sur les paiements faits à des non-résidents

Un impôt de 25% est prélevé au Canada sur certains paiements faits par une personne résidente à une personne ne résidant pas au Canada.¹⁶ La responsabilité de payer cet impôt incombe à la personne résidente du Canada qui verse ou crédite ces montants¹⁷ et ce, même si la personne non-résidente demeure celle qui est assujettie.¹⁸ La personne tenue de faire le prélèvement d'impôt sera personnellement responsable du paiement de cet impôt advenant défaut par elle de retenir une partie du paiement à titre d'impôt.¹⁹

Cet impôt de la partie XIII, mieux connu sous la connotation anglaise de "withholding tax", s'applique sur le montant brut payé et vise essentiellement des revenus de biens gagnés au Canada. Seront généralement visés, les revenus provenant

15. Les règles relatives au calcul du revenu et du revenu imposable sont généralement les mêmes sous la loi fédérale de l'impôt sur le revenu et sous la loi provinciale du Québec. Il existe par contre un certain nombre de différences; voir DESLAURIERS, C., "La Loi sur les impôts du Québec, plus qu'un miroir de la L.I.R.", (1977); 25 F.P. du B. 142-205, et TREMBLAY, A., "Disparités fiscales entre Québec et Ottawa", Congrès 1984, Association québécoise de planification fiscale et successorale, 249-267.

16. Articles 212 à 218 L.I.R.

17. Paragraphe 215(1) L.I.R.

18. Paragraphe 212(1) L.I.R.

19. Paragraphe 215(6) L.I.R.

des sources suivantes: intérêts, dividendes, honoraires, redevances, loyers, revenus de pension, allocations de retraite, ainsi que divers paiements provenant de régimes de revenus différés.²⁰

L'impôt de 25% n'est à payer que lorsqu'il y a paiement au crédit du montant au non-résident, et non lors de la réalisation du revenu. De plus, le taux de 25% est généralement réduit par les dispositions particulières de la majorité des conventions fiscales conclues par le Canada. Notons finalement que le Québec ne prélève pas un tel impôt sur des paiements faits à des personnes non-résidentes du Québec ou du Canada.

1.1.4 L'imposition des corporations

L'assujettissement à l'impôt d'une corporation repose également sur le principe de la résidence dans la loi fédérale. Toute corporation résidant au Canada devra ainsi payer un impôt sur ses revenus de source mondiale.²¹ Le paragraphe

20.. Les alinéas 212(1)(a) à 212(1)(s) énoncent la majorité des paiements visés. Pour une étude plus détaillée voir: CUMYN, P.F., A Non-Resident's Guide to Canadian Taxation, Richard De Boo Ltd., Toronto, 1977, pp. 25 à 35.

21. Le principe de l'entité distincte d'une corporation est respecté au Canada puisqu'une corporation n'est imposée que sur les revenus qui lui sont attribués, et non pas sur les revenus gagnés par ses filiales. Notons toutefois les dispositions particulières des articles 90
(suite)

250(4) de la loi stipule que dans certaines circonstances une corporation sera réputée résidente du Canada. À titre d'exemple, toute corporation constituée au Canada après le 26 avril 1965 sera résidente du Canada aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu. En plus de ces règles de résidence statutaire, la résidence fiscale d'une corporation s'entend du principe de Common Law à l'effet qu'une corporation est résidente au lieu où s'exerce son "central control and management", c'est-à-dire le lieu de son administration centrale.²²

à 95 de la loi fédérale et 571 à 598 de la loi provinciale concernant l'imposition du revenu de filiales étrangères. Ces règles dérogent directement au principe de la personnalité distincte d'une corporation. Elles prévoient en effet que certains revenus étrangers d'une corporation étrangère sont directement attribués aux actionnaires canadiens en proportion de leur participation respective dans la corporation étrangère, et ce pour chaque année où le revenu est gagné, malgré la non-distribution des revenus de la filiale étrangère sous forme de dividendes. Mentionnons également que le Canada et le Québec ne permettent pas, à l'opposé de la législation de certains autres pays, la production de déclarations d'impôt conjointes entre une corporation et ses filiales. Voir à ce sujet, FROMMEL, S.N., Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada and the U.S.A., Kluger Publishing Ltd., London, 2e éd., 1978, 296 p.

22. Sur l'application de ce principe en droit canadien et sur le sujet de la résidence fiscale des corporations, voir KAUFMAN, D., "Fiscal Residence of Corporations in Canada", (1983-1984), *Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke*, vol. 14, no 2, pp. 509-546; voir également PYRCZ, D.A., "The Basis of Canadian Corporate Taxation: Residence", (1973), 21 *Canadian Tax Journal*, pp. 374-390.

La Loi sur les impôts du Québec ne retient pas le principe de la résidence pour l'assujettissement à l'impôt des corporations. En effet, l'article 22 mentionne que toute corporation ayant un "établissement" au Québec à un moment quelconque dans une année d'imposition, devra payer un impôt sur son revenu imposable. L'article 12 de la loi définit généralement le terme "établissement" comme une place fixe où la corporation exerce son entreprise, ou à défaut, le principal endroit où l'entreprise est exercée. Les articles 13 à 16.1 de la loi indiquent également des situations où existent des établissements présumés.

Notons finalement que l'article 11 de la loi répute une corporation résidente du Canada dans des situations identiques à celles envisagées par le paragraphe 250(4) de la loi fédérale. Cette présomption de résidence n'a toutefois aucun impact sur la responsabilité fiscale des corporations en regard de la Loi sur les impôts du Québec.

1.1.5 Les conventions fiscales internationales

1.1.5.1 Objectifs et champs d'application

Le Canada a conclu avec la majorité des autres pays des conventions fiscales internationales. Ces dernières ont pour but d'harmoniser les relations commerciales entre les deux pays membres et ce, par la prévention de l'évasion fiscale et

de la double imposition.²³ Les conventions fiscales internationales ont comme champ d'application immédiat les problèmes causés par l'application de plus d'une législation fiscale à l'encontre d'un individu ou d'un revenu.

L'ensemble des nouveaux traités conclus par le Canada a généralement comme exemple la convention modèle de l'Organisation pour la Coopération et le Développement Économique (O.C.D.E.). Cette dernière se veut plus qu'un simple guide en matière de conventions fiscales, la majorité des pays membres de cette organisation s'efforçant de suivre avec similitude son texte, ou du moins, sa philosophie. Mais il n'en demeure pas moins qu'il existe des écarts entre les conventions fiscales des différents pays pour respecter la particularité du droit interne de chacun.²⁴

1.1.5.2 Au Canada

À ce jour, le Canada a conclu environ une quarantaine de conventions fiscales avec différents pays. Notons à cet égard la ratification récente par le Parlement du Canada de la

23. Ces deux objectifs constituent à eux seuls la raison d'être des conventions fiscales, mais de nombreux autres facteurs militent en leur faveur; voir COULOMBE, G., "Certain policy aspects of Canadian tax treaties", 1976 Conference Report, Canadian Tax Foundation, aux pages 291-296.

24. Voir JUTRAS, P., "Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis", (1980), 2 Revue de Planification Fiscale et Successorale, 313, pp. 314 à 317.

nouvelle convention fiscale conclue avec les États-Unis, qui avait été signée par les deux pays le 26 septembre 1980.²⁵ Elle a fait l'objet avant même son entrée en vigueur de deux modifications, un premier protocole étant signé le 14 juin 1983 et un second le 4 avril 1984.²⁶

Le Canada possède ainsi deux séries de législations fiscales susceptibles de s'appliquer: le droit interne, constitué par la loi fédérale de l'impôt sur le revenu, et l'ensemble des conventions fiscales internationales.

La primauté du texte d'une convention fiscale sur le droit interne au Canada est clairement reconnue.²⁷ Il devient donc essentiel de se référer au contenu des conventions fiscales, car advenant un traitement particulier à l'intérieur d'une convention fiscale et différent de ce que le droit

25. Voir la "Loi de mise en oeuvre d'une convention conclue entre le Canada et les États-Unis en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune", c. 20, S.C. 1983-1984. Cette loi fut sanctionnée par le Parlement du Canada le 28 juin 1984, et entra en vigueur le 16 août 1984 suite à l'échange des instruments de ratification entre le Canada et les États-Unis. Sur référence ultérieure au texte de la convention, il sera fait mention des articles de la convention tels qu'ils se retrouvent à l'Annexe I de la Loi de mise en oeuvre, qui reprend intégralement le texte de la convention.

26. Ces deux protocoles se retrouvent respectivement aux Annexes II et III de la Loi de mise en oeuvre.

27. Généralement, le texte de loi qui incorpore le traité au droit interne d'un État contractant contient une disposition à cet effet; voir l'article 3(2) de la Loi de mise en oeuvre du traité conclu avec les États-Unis, *supra*, note 25; voir également les arrêts Hunter Douglas c. The Queen [1979] C.T.C. 424 et Associates Corporation of North America c. The Queen [1980] C.T.C. 80, deux décisions de la division de première instance de la Cour fédérale du Canada.

interne prévoit, le texte de la convention aura priorité.

L'exemple classique en la matière est le traitement fiscal réservé au non-résident exploitant une entreprise dans un pays autre que celui de sa résidence. Le droit interne canadien mentionne à cet égard que le non-résident sera assujéti à un impôt canadien sur les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise au Canada.²⁸ Par contre, le texte de la majorité des conventions fiscales desquelles le Canada est membre, précise que le Canada ne pourra imposer le revenu que si la personne non-résidente possède au Canada un établissement stable auquel sont attribuables ces revenus.²⁹ Les règles contenues à l'intérieur des conventions fiscales peuvent ainsi, dans certaines situations, venir refuser le droit d'un État d'imposer des personnes ou un revenu et ce, même si le droit interne de cet État le lui permet.

L'arrêt de la Cour suprême du Canada dans The Queen c. Melford Developments Inc.³⁰ est à l'effet que le Parlement canadien ne peut amender unilatéralement un accord inter-

28. Alinéa 2(3)(b) et sous-alinéa 115(1)(a)(ii) L.I.R., article 26 et paragraphe 1089(b) L.I.O.

29. À titre d'exemple, voir les articles 7 de la convention conclue avec le Royaume-Uni et de celle conclue avec les États-Unis. Sur ce concept d'établissement stable, voir: SPENCE, J.M., "The Role of the P.E. Concept in Conventions for the Avoidance of Double Taxation", (1966), 24 U.T. Faculty Law Review, 82; et MOORE, P.C., "The Permanent Establishment Concept in Tax Treaties", (1981), 6 Queen's Law Journal, 482.

30. [1982] C.T.C. 330.

national de façon à soustraire certaines transactions de l'immunité fiscale convenue bilatéralement. Il apparaît de ce jugement qu'un terme non défini au sein d'une convention fiscale internationale, reçoit le sens qui lui est attribué par le droit interne d'un État contractant et ce, à la date de l'entrée en vigueur de la convention. Ultérieurement à cette date, une simple modification à la Loi de l'impôt sur le revenu ne pouvant contrecarrer le texte d'une convention fiscale.³¹

1.1.5.3. La législation fiscale provinciale

Les conventions fiscales canadiennes n'ont force de loi au Canada que si elles ont fait l'objet d'une loi du Parlement incorporant le texte de ces dernières au droit interne du pays.³² Quelle est la portée de cette législation particulière rendant applicable au Canada le texte de la convention? Les provinces canadiennes sont-elles liées par le texte de telles conventions ou bien doivent-elles, à leur tour, adopter

31. Un arrêt récent de la Cour de révision de l'impôt confirme cette interprétation, voir Gadsen v. M.N.R. 83 D.T.C. 127; voir également DESY, C., "Est-ce que le Parlement peut unilatéralement modifier les dispositions d'une convention fiscale internationale?", (1983), 5 Revue de Planification Fiscale et Successorale, 347, dans la chronique de "décisions récentes"; voir également WARD, D.A., "The Income Tax Convention Interpretation Act", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 602.

32. WARD'S TAX LAW AND PLANNING, vol. 5, no. 211.3, pp. 21-8 et ss., (recueil à feuilles mobiles), Carswell Company Ltd., Toronto, 1984.

une loi habilitante pour les mettre en oeuvre?³³

Au Canada, le problème ne se pose qu'à l'égard de la province de Québec puisqu'en vertu des arrangements constitutionnels conclus entre le Canada et les autres provinces, le contenu des conventions reçoit application pour ces provinces.³⁴

Le Conseil privé, dans l'arrêt Attorney General for Canada c. Attorney General for Ontario,³⁵ décida que le pouvoir de mettre en oeuvre au Canada un traité international conclu par le Canada (en l'espèce certaines conventions réglementant les heures de travail, le repos hebdomadaire et le salaire minimum), ne relève pas uniquement de la juridiction du Parlement central, mais également de chacune des législatures provinciales, en autant que le sujet des traités

33. Il ne revient pas, à ce stade-ci de l'ouvrage, de faire le point sur la mise en oeuvre des traités internationaux au Canada. Il s'agit d'un sujet qui relève plus du droit constitutionnel que du droit fiscal. Il nous apparaît par contre pertinent de relever les éléments essentiels propres au régime fiscal. Pour une analyse plus détaillée sur le sujet, voir: BROSSARD, J., PATRY, A., et E. WEISER, Les pouvoirs extérieurs du Québec, Presses de l'Université de Montréal, Montréal, 1976, pp. 73 à 83; JACOMY-MILLETTE, A.M., L'introduction et l'application des traités internationaux au Canada, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1971, 357 p.; et MACDONALD, J., "International Treaty Law and the Domestic Law of Canada", (1975), 2 Dalhousie Law Journal, 307.

34. Voir CUMYN, P.F., op. cit., supra, note 20, pp. 122 et 123; et BROSSARD, J., PATRY, A. et E. WEISER, ibid., p. 210.

35. [1937] A.C. 326.

pertinents relève de l'autorité de ces dernières.³⁶ De cet arrêt, il appert que la mise en oeuvre des traités internationaux conclus par le Canada ressort de la juridiction du gouvernement fédéral, et/ou de la législature des provinces.³⁷

Sur la base de cette décision du Conseil privé, les conventions fiscales conclues par le Canada ne seraient pas applicables à la province de Québec, à moins que cette

36. Lord Atkin s'exprime ainsi sur le sujet, à la page 351 du jugement:

"For the purposes of ss. 91 and 92, i.e. the distribution of legislative powers between the Dominion and the Provinces, there is no such thing as treaty legislation as such. The distribution is based on classes of subjects; and as treaty deals with a particular class of subjects so will the legislative power of performing it be ascertained."

Et plus loin, aux pages 353 et 354, en concluant:

"It must not be thought that the result of this decision is that Canada is incompetent to legislate in performance of treaty obligations. In totality of legislative powers, Dominion and Provincial together, she is fully equipped. But the legislative powers remain distributed, and if in the exercise of her new functions derived from her new status Canada incurs obligation they must, so far as legislation be concerned, when they deal with Provincial classes of subjects, be dealt with the totality of power, in other words by co-operation between Dominion and the Provinces."

37. Trois arrêts sont venus par la suite affirmer qu'il ne s'agissait pas là d'une décision à ne pas remettre en question. Toutefois, aucun de ces trois arrêts ne traitent directement du problème de la mise en oeuvre des traités internationaux au Canada; voir Johanesson c. West St. Paul (1952) 1 R.C.S. 292, Francis c. The Queen (1956) R.C.S. 618, et MacDonald Railquip Entreprises c. Vapor Canada Ltd. (1977) 2 R.C.S. 134; voir également DeMESTRAL, A.L.C., "Treaty-Power, and More on Rules and Obiter Dicta", dans Notes of Cases, Jurisprudence, (1983), 61 Revue du Barreau Canadien, 856.

dernière n'ait clairement exprimé sa volonté d'être liée par ces conventions.

Mentionnons avec intérêt l'article 488R1(e) du Règlement sur les impôts, qui a comme effet immédiat de ne pas inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable au Québec tout montant de revenu exempté de l'impôt en vertu du texte d'une convention fiscale conclue par le Canada.³⁸ Ce ne serait donc qu'en ce qui concerne les montants de revenu non imposables au Canada en vertu d'une convention fiscale conclue par le Canada, que cette dernière recevrait application au Québec. Force nous est de conclure, d'après ce règlement, que tous les autres domaines couverts par une convention fiscale (c'est-à-dire toutes les dispositions autres que celles exemptant une personne de l'impôt au Canada), ne seraient pas applicables au Québec relativement aux impôts prélevés en vertu de la Loi sur les impôts du Québec, le gouvernement du Québec n'ayant pas légiféré en la matière.³⁹

38. L'article 488 du Règlement de la Loi sur les impôts prévoit que n'entreront pas dans le calcul du revenu les montants prévus au règlement 488R(1). Le texte du règlement 488R1(e) se lit comme suit:

"Les montants qui ne doivent pas être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable en vertu de l'article 488 de la Loi sont les suivants:

...

e) un montant qui est spécifiquement exempté de l'impôt sur le revenu en vertu d'une loi du Québec ou du Gouvernement du Canada, autre que la Loi de l'impôt sur le revenu (S.R.C. 1952, c. 148), la Loi de 1971 modifiant la Loi sur l'impôt sur le revenu (S.C., 1970-71-72, c. 64) et la Loi sur les Indiens (S.R.C. 1970, c. I-6).

39. Op. cit., supra, note 34; et WARD'S TAX LAW AND PLANNING, op. cit., supra, note 32, vol. 5, no. 211.2, p. 21-7.

Mentionnons également que le texte de la majorité des conventions fiscales mentionne que les impôts auxquels s'appliquent la convention sont, en ce qui concerne le Canada, "les impôts qui sont perçus par le Gouvernement du Canada en vertu des Parties I, XIII et XIV de la Loi de l'impôt sur le revenu".⁴⁰ Il n'est aucunement fait mention des impôts perçus par les provinces, à l'opposé du texte de la convention modèle de l'O.C.D.E. qui mentionne, à son article 2:

"This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied."

Un jugement récent de la Cour provinciale, dans Harper c. S.M.R.Q.,⁴¹ affirme que les dispositions d'une convention fiscale internationale conclue par le Canada avec un autre pays, ont force de loi au Québec en regard de la Loi sur les impôts du Québec et ce, même s'il s'agit de dispositions non visées par l'article 488R1(e) du Règlement sur les impôts.

Dans cet arrêt, l'appelant invoquait l'ancienne convention fiscale conclue entre le Canada et les États-Unis au soutien que cette dernière, prévoyant le plein crédit d'impôt au Canada à l'égard des impôts payés aux États-Unis, avait

40. Voir à titre d'exemple l'alinéa II(2)(a) du traité conclu avec les États-Unis.

41. Jugement non publié du 2 septembre 1983 et portant le numéro 500-02-022719-822.

préséance sur l'article particulier de la Loi sur les impôts du Québec qui venait restreindre l'allégement contre la double imposition. Le juge André Forget donna gain de cause au contribuable. Il statua en faveur du plein crédit d'impôt, puisque, comme le mentionne le juge, la convention fiscale avait justement pour but d'éliminer la double imposition. Selon le juge, le législateur québécois avait donné plein effet au texte de la convention en adoptant l'article 386.1(f) (maintenant 493 RI(e)) des Règlements sur les impôts.

Ce jugement suscite de nombreuses réserves. Premièrement, la convention fiscale ne saurait recevoir application au Québec puisque, d'après son texte même, elle ne vise que les impôts prélevés en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu. Deuxièmement, l'article 386.1(f) du Règlement n'avait pas, et n'a toujours pas, la portée voulue pour rendre applicable toute la convention aux impôts prélevés par le Québec. Cet article mentionne que le texte d'une convention reçoit effet au Québec uniquement pour exempter de l'impôt du Québec les revenus exempts de l'impôt au Canada selon les dispositions de cette convention. Et troisièmement, advenant l'éventualité où la convention avec les États-Unis recevrait application, l'article XV de cette dernière mentionnait explicitement que l'allégement contre la double imposition se fait "dans la mesure où le permettent les dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu ...", c'est-à-dire dans le respect du droit interne.

Dans un jugement unanime du 10 janvier 1985, la Cour d'appel du Québec alloua l'appel du Sous-Ministre du Revenu du Québec.⁴² Dans une opinion rédigée par le juge Claude Vallerand, il fut décidé que le texte d'une convention fiscale n'a pas force de loi en son entier au Québec puisque le législateur québécois n'a pas légiféré en ce sens. Il appert, de ce jugement, que les seules dispositions d'une convention fiscale conclue par le Canada qui recevront application au Québec, seront celles visant à exempter un contribuable de l'impôt à l'égard de certains revenus, c'est-à-dire les dispositions qui tombent sous la portée de l'article 488R1(e) du Règlement sur les impôts et de l'article 488 de la loi.

1.2 La juridiction pour lever des impôts

En vertu de la constitution canadienne, le Parlement fédéral possède l'autorité exclusive de prélever des deniers par tous modes ou systèmes de taxation.⁴³ Les législatures provinciales peuvent exclusivement légiférer en ce qui concerne la taxation directe dans les limites de la province en

42. S.M.R.Q. c. Harper, jugements nos 500-09-001565-837 et 500-09-001566-835; voir également la décision de la Commission de révision de l'impôt dans Earl c. M.N.R., 60 D.T.C. 192.

43. Loi constitutionnelle de 1867, 30 et 31 Vic., c. 3, art. 91(3).

vue de prélever un impôt pour des objets provinciaux.⁴⁴ C'est ainsi que les deux niveaux de gouvernement ont légiféré, en matière d'impôt sur le revenu et sur plusieurs autres domaines de la taxation.⁴⁵

1.2.1 La territorialité des impôts sur le revenu

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 3 du Statut de Westminster,⁴⁶ il ne fait plus aucun doute que le Parlement fédéral a la compétence nécessaire pour adopter des lois ayant une portée extraterritoriale. Il en va ainsi en matière de fiscalité. Le Conseil privé s'est d'ailleurs prononcé en ce sens dans l'arrêt British Columbia Electric Railway Co. c. The King⁴⁷, statuant la constitutionnalité d'un impôt de 5% prélevé par le Gouvernement du Canada sur le paiement de dividendes fait par une personne résidente du Canada à une personne non-résidente du Canada.

44. Ibid., art. 92(2).

45. La taxation indirecte au Canada constitue un mode de financement de plus en plus utilisé, permettant aux différents gouvernements de prélever d'importantes sommes d'argent.

46. Statut de Westminster, (1931) 22 Geo. V, c. 4.

47. [1946] A.C. 527.

En ce qui concerne les pouvoirs de taxation conférés aux provinces, l'article 92(2) de la constitution canadienne mentionne l'expression "la taxation directe dans les limites de la province", expression communément décrite comme étant la "territorialité des impôts provinciaux". Il ne fait aucun doute qu'une loi provinciale, telle la Loi sur les impôts du Québec, peut imposer les résidents sur l'ensemble de leurs revenus, même si une partie de ceux-ci se trouve gagnée à l'extérieur de la province. De plus, la constitutionnalité d'un impôt levé sur les personnes non-résidentes en regard des revenus gagnés à l'intérieur de la province est non contestée, en autant qu'il s'agisse d'impôts directs.⁴⁸

La différence entre une taxe directe et une taxe indirecte n'est pas facile à déterminer, mais il appert, d'une façon générale, que la première vise essentiellement celle payée par la personne que le législateur a l'intention d'imposer, tandis que la seconde fait référence à celle exigée d'une personne autre que celle que le législateur a l'intention d'imposer.⁴⁹

48. Voir LAFOREST, G.V., The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution, Canadian Tax Papers No. 46, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1967, 185 p., plus spécifiquement aux pp. 90 et ss.; sur les pouvoirs provinciaux en matière de taxation, voir W.P.M. KENNEDY et D.C. WELLS, The Law of Taxing Power in Canada, University of Toronto Press, Toronto, 1951, 157 p., aux pp. 47 à 155.

49. Voir BARBEAU, A., Le droit constitutionnel canadien, Wilson et Lafleur Ltée, Montréal, 1974, 440 p., pp. 142 à 144.

1.2.2 Les critères d'assujettissement à l'impôt

L'étendue des pouvoirs d'imposition des différentes juridictions fixe les limites qu'impose le concept de résidence en ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. En vertu du droit international, aucune règle ne vient limiter ou restreindre la capacité d'un État à légiférer en matière fiscale.⁵⁰ Chaque pays est libre d'adopter la législation fiscale qu'il désire, sans se préoccuper de celle retenue par ses "partenaires".

Mais il n'en demeure pas moins que chaque pays doit établir des normes et des règles qui lui sont propres en matière de fiscalité. Les critères ou principes ainsi retenus par le droit interne constituent le rattachement voulu pour la responsabilité fiscale.

Les divers critères de rattachement établissant une relation entre un individu et une juridiction, se basent soit sur

50. Citons un auteur qui s'exprime ainsi:

"We are merely interested in knowing: is there anything in the written or unwritten law of nations to indicate a universally recognized rule authoritatively assigning among nations, and thereby impliedly limiting the jurisdiction to tax? The answer is very definitively in the negative."

Voir WURZEL, H., "Foreign Investment and Extraterritorial Taxation", (1938), 38 Columbia Law Review, 809, p. 814; voir également NOOR, M., "Jurisdiction to tax and International Income", (1962), 17 Tax Law Review, 431, p. 431.

la personne physique elle-même, soit sur la source du revenu.⁵¹ Les conventions fiscales internationales viennent souvent délimiter et restreindre, à cet égard, les règles mises de l'avant par un pays concernant l'assujettissement à l'impôt.

Le particulier soumis à un assujettissement "ratione personae" sera responsable d'un impôt sur l'ensemble de ses revenus, peu importe leur provenance. Mentionnons à titre d'exemple le résident fiscal du Canada ou du Québec. Celui sujet à un impôt selon une juridiction "ratione materiae", ne sera sujet à un impôt que sur ses revenus nationaux: ceux gagnés à l'intérieur du pays qui revendique cette juridiction. Mentionnons à cet égard le non-résident du Canada et ses revenus de source canadienne et québécoise.

Les divers critères de rattachement personnel retenus par les juridictions sont le domicile, la résidence, ou la citoyenneté. Ces derniers constituent le rattachement voulu et nécessaire pour qu'une juridiction assujettisse un individu.⁵²

51. Il s'agit de juridiction "ratione personae" par opposition à une juridiction "ratione materiae", voir BERTRAND, R.J., "Le concept de résidence en droit fiscal comparé", [1967-1969] Revue de droit comparé de l'Association québécoise pour l'étude comparative du droit, 37, pp. 38 à 43.

52. BRISSENDEN, P.R., dans "Liability for Tax - Residence, Domicile or Citizenship?", 1963 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 315, p. 335.

1.2.2.1 La citoyenneté

Faire reposer la base du système fiscal d'un pays sur le principe de la citoyenneté, c'est accorder une importance majeure à l'allégeance politique entre une personne et un État, et au sentiment de fierté qu'un individu peut éprouver envers un pays. Cette allégeance justifierait en elle-même la juridiction d'un État concernant l'assujettissement à l'impôt. Nous nous référons ici à la théorie du contrat social existant entre une personne et un État, définie comme étant l'obligation reposant sur chaque citoyen de participer et de supporter les frais engagés par un État pour les services offerts et pour la protection de ses citoyens.⁵³

La perte de la citoyenneté ne s'opère pas par le simple fait de cesser de vivre dans un pays. Fréquemment, des citoyens quittent leur pays d'origine pour aller vivre dans un autre pays, faisant de ce dernier leur nouveau lieu de "résidence". Justifier le droit du pays de citoyenneté d'assujettir un citoyen non-résident sur ses revenus mondiaux paraît illusoire, surtout dans la mesure où le seul lien rattachant l'individu à son pays d'origine est cet élément d'allégeance politique. Accorder trop d'importance à cette relation

53. Voir SHERBANIUK, D.J., dans "Liability for Tax - Residence, Domicile, or Citizenship?", *id.*, p. 317; à titre d'exemple, les États-Unis basent leur régime fiscal sur le principe de la citoyenneté.

fictive entre un État et une personne, c'est ne pas reconnaître à juste titre la théorie de l'allégeance économique qui permet de justifier la revendication d'un État à imposer ses "nationaux".⁵⁴

Un désavantage évident concernant l'assujettissement sur la base de la citoyenneté, réside dans un système d'imposition nécessitant plusieurs "statuts" fiscaux pour les individus. Ainsi, la structure des règles fondamentales d'un régime d'imposition se trouve plus complexe. À titre d'exemple, les États-Unis assujettissent les particuliers sous quatre bases différentes. Il existe en effet des règles particulières pour chacune des quatre catégories suivantes d'individus: le citoyen, le citoyen ne résidant pas aux États-Unis, l'étranger résidant aux États-Unis et le non-résident.⁵⁵ Il ne s'agit pas là d'une simple classification basée sur la "résidence" ou la "non-résidence" des individus.

Il appert également que le recouvrement de l'impôt dû par des citoyens non-résidents s'avère une tâche difficile à laquelle certaines autorités ont remédié par un renforcement des procédures visant le paiement des impôts.⁵⁶ Ces dernières

54. Voir BALE, G.C., "The Basis of Taxation", dans Canadian Taxation, by HANSEN, B.G., KRISHNA, V., et J.A. RENDALL, Richard De Boo Limited, Toronto, 1981, 1259 p., p. 26.

55. Pour un exposé sommaire des règles sur ces différentes bases d'imposition aux États-Unis, voir: BITTKER, B.I., Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, vol. 3, Warren Gorham & Lament, Boston, 1981, pp. 65 et ss.

56. Voir SHERBANIUK, D.J., loc. cit., supra, note 53, p. 320.

n'ont sûrement pas comme effet premier d'harmoniser les relations entre un individu et son pays de citoyenneté, et pourraient éventuellement mener à l'abandon par ce dernier de sa citoyenneté.⁵⁷

"In the modern age of the international migration of persons as well as of capital, political allegiance no longer forms an adequate test of individual fiscal obligation. It is fast breaking down in practice, and it is clearly insufficient in theory."⁵⁸

1.2.2.2 Le domicile

Le domicile peut se définir comme étant une relation abstraite entre un individu et un lieu pour la fixité et la sécurité de ses rapports juridiques. Il est généralement constitué de deux éléments, l'un objectif, c'est-à-dire la présence physique en un endroit, l'autre subjectif, c'est-à-dire l'intention de faire de ce dernier endroit le lieu de son principal établissement. La présence de ces deux éléments est nécessaire pour fixer le domicile d'un individu.

Toute personne acquiert en naissant un domicile d'origine qu'elle conserve jusqu'à l'avènement d'un domicile de choix. L'acquisition d'un nouveau domicile se concrétise lorsque

57. Id., pp. 311-320; également BALE, G.C., loc. cit., supra, note 54, p. 27.

58. Voir Report on Double Taxation submitted to the League of Nations, à la page 19, tel que cité par SHERBANIUK, D.J., loc. cit., supra, note 53, p. 318.

l'élément matériel de la résidence et l'élément subjectif de l'intention coexistent.⁵⁹

Il y a à cet effet une différence essentielle entre le domicile en droit civil et le domicile en droit anglais. En droit civil, tant que le nouveau domicile n'est pas acquis, le présent domicile subsiste. Il y a perte d'un domicile en faveur d'un autre, uniquement lorsque la présence physique en un endroit est jointe à l'intention d'y faire son principal établissement. En droit anglais, tant que le nouveau domicile n'est pas concrétisé, la personne retrouve son domicile d'origine. Ce dernier réapparaît au détriment de son dernier domicile.

Retenir le concept de domicile pour les fins de l'assujettissement à l'impôt ne permettrait pas au législateur d'imposer ses nationaux d'une façon efficace, puisque surgiraient alors les divers problèmes reliés à la preuve de l'intention de s'établir dans un endroit particulier.⁶⁰ L'imposition sur le revenu se faisant sur une base annuelle, il serait assez difficile de préciser de façon exacte l'endroit où un individu a son domicile, et de ce fait, l'endroit où il devrait être responsable d'un impôt sur le revenu. La présence essentielle de l'élément subjectif se révélerait plus être une barrière qu'un guide pour fixer l'assujettissement à

59. Article 80 du Code civil du Bas Canada.

60. Voir CASTEL, J.G., Droit international privé québécois, Butterworths, Toronto, 1980, 954 p., pp. 119-125.

l'impôt d'un individu. Il pourrait éventuellement s'en suivre une instabilité et une incertitude en matière fiscale.⁶¹ De plus, imposer une personne en fonction de son domicile n'est pas toujours représentatif de son véritable attachement économique, social et familial.

1.2.2.3 La résidence

La résidence d'un individu en droit fiscal s'entend d'un lien de rattachement entre un individu et une juridiction constitué par une relation de permanence et de substance.⁶² Ce critère, à l'opposé des deux autres, semble plus justifiable car il implique un rapprochement plus étroit avec un pays. En effet, il n'est pas fondé sur des théories "fictives" d'allégeance politique ou sur des éléments relevant principalement de l'intention d'une personne.

Le critère de la résidence fiscale comporte néanmoins le désavantage évident de souffrir d'une certaine imprécision,

61. "It is one thing to be required to determine the domicile of an individual once, that is to say, on his death, or perhaps twice or more if he is involved in divorce proceedings, but as a test for income tax jurisdictions, domicile appears to me to be quite impractical". Voir HUTCHEON, H.E., in "Liability for Tax - Residence, Domicile or Citizenship?", 1963 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 315, p. 325.

62. Ne pas confondre ici la résidence dans son sens littéral qui se limite à décrire un lieu d'habitation, tel un appartement, un logis, ou une maison.

n'étant que très rarement défini statutairement.⁶³ Il est évident par contre que retenir le concept de résidence a² comme avantage de simplifier les structures d'un régime fiscal.⁶⁴

Du point de vue du rattachement à une juridiction, ce critère paraît être le plus satisfaisant de tous. Il fixe une responsabilité fiscale directement en fonction des relations et du degré d'appartenance existant entre une personne et une juridiction. Référence est ici faite à la théorie fiscale des "coûts et bénéfices", théorie justifiant un État de réclamer, aux personnes y détenant leur centre d'intérêts,⁶⁵ une partie du coût des services mis de l'avant pour la population.

1.2.2.4 Le législateur canadien et la résidence fiscale

Dès le début de l'impôt sur le revenu au Canada, le législateur fédéral a retenu le principe de résidence comme

63. Pour une étude comparative du concept de résidence des individus en droit canadien, américain, français et anglais, voir BERTRAND, R.J., loc. cit., supra, note 51.

64. Cette affirmation ne se justifie que si la résidence constitue le seul principe de base en matière de responsabilité fiscale. Dans certaines juridictions, la résidence est utilisée comme critère secondaire d'assujettissement, ou encore, pour préciser certaines règles spéciales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu.

65. Voir plus particulièrement BUEHLER, D.G., "The Cost and Benefit Theories", (1949), 5 Tax Law Review, 17.

base de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu.⁶⁶ Le fait que le Canada ait été et soit toujours une terre d'immigrés, a certainement été une des raisons ayant poussé le législateur à retenir le concept de résidence. Il est généralement assez facile de retenir l'assujettissement à l'impôt de nombreuses personnes faisant du Canada leur pays d'adoption où elles centrent leurs intérêts. De plus, le Canada, pays à tradition britannique, s'est probablement contenté de suivre la législation fiscale anglaise pertinente qui retenait la résidence comme critère fondamental pour l'assujettissement à l'impôt sur le revenu.⁶⁷

L'adoption du principe de citoyenneté aurait certes soulevé des problèmes d'ordre constitutionnel. Le Canada ne possédait pas à cette époque le pouvoir d'adopter des législations à portée extraterritoriale. De plus, aucun "statut" de citoyen canadien n'existait comme tel, les Canadiens étant jadis des "sujets britanniques".

Dans son rapport, la Commission royale d'enquête sur la fiscalité se contenta de statuer ce qui suit pour justifier le

66. Le texte français de l'article 4(1) de la "Loi de l'impôt du temps de guerre" ne fait pas mention du mot "résidence". Il utilise plutôt le terme "domicile" et "domicile habituel". Comment expliquer une différence aussi fondamentale au niveau des expressions retenues, si ce n'est, nous croyons, que les traducteurs ont probablement assimilé la notion de "residence" en droit anglais, au concept de "domicile" en droit français.

67. Voir BALE, G.C., loc. cit., supra, note 54, p. 24; voir également GROVER, W., et F. IACOBUCCI, Materials on Canadian Income, 5th Edition, De Boo Ltd., 1983, p. 75.

maintien du concept de résidence comme critère de base en matière de responsabilité à l'impôt sur le revenu au Canada:

"We recommend that residence continue to be the principal basis for determining liability to tax, largely because residence seems to imply a closer association than citizenship between the taxpayer and the use of services provided by a taxing jurisdiction. It is the test which has been followed from the beginning of Canadian income tax and on which most of our existing practice is based."⁶⁸

Au niveau de la Loi sur les impôts du Québec, nous croyons que l'adoption de la résidence comme critère d'assujettissement appert être un choix en continuité avec la législation fédérale.

1.2.3 La non-reconnaissance de jugements étrangers

Il existe une règle de droit international privé à l'effet que les tribunaux d'un pays ne reconnaissent pas les décisions d'un tribunal d'une autre juridiction en matière d'impôts.⁶⁹ L'adoption du concept de résidence diminue les problèmes causés par le recouvrement des impôts. Il y a en effet plus de possibilités qu'un individu, résident d'un pays, possède des biens ou des valeurs dans ce pays sur lesquels un

68. Voir Report of the Royal Commission on Taxation, vol. 4, Queen's Printer, Ottawa, 1967, p. 541.

69. Voir l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans United States of America c. Harden [1963] C.T.C. 63; pour une analyse de cet arrêt voir CASTEL, J.C., "Foreign Tax Claims and Judgements in Canadian Courts", (1964), 22 Canadian Bar Review 277.

jugement peut être exécuté, à l'opposé d'un individu domicilié ou citoyen de ce pays. En effet, dans ces deux derniers cas, un individu peut être domicilié ou citoyen d'un État sans pour autant détenir des biens pour l'exécution de jugements. Il peut en être de même en matière de résidence, mais l'absence totale de biens à l'intérieur d'un pays est souvent une indication tendant à démontrer la perte d'un statut de résident.

CHAPITRE DEUXIÈME

LES CRITÈRES DE LA RÉSIDENCE D'UN INDIVIDU

La Loi de l'impôt sur le revenu et la Loi sur les impôts du Québec retiennent le concept de résidence comme principe fondamental à l'assujettissement d'un individu en regard de l'impôt sur le revenu. L'importance de ce principe réside dans le fait que tout particulier recevant le statut de "résident" du Canada ou du Québec, sera imposable sur l'ensemble de ses revenus, même ceux provenant de l'extérieur du Canada ou du Québec.⁷⁰

Si ce n'est dans quelques situations où le législateur a fixé la résidence d'un individu,⁷¹ nous ne retrouvons aucun guide ni aucune explication générale à l'intérieur de la législation fiscale pertinente. Les tribunaux ont été appelés au cours des années à préciser cette expression. Bien qu'elle soit facilement identifiable dans son sens courant ou usuel, elle suscite de nombreuses réserves et est source de confusion:

70. Voir paragraphe 2(1) et article 3 L.I.R.; paragraphe 22(1) et article 28 L.I.O.; de nombreuses conséquences fiscales peuvent découler d'un statut de "résident", voir le chapitre sixième à cet effet.

71. Voir paragraphe 250(1) L.I.R. et article 8 L.I.O., voir le chapitre quatrième pour l'analyse de ces dispositions.

"The word ... "resident" is not only complicated but vague".⁷²

2.1 La législation

2.1.1 La Loi de l'impôt sur le revenu

L'article 2(1) énonce comme suit l'assujettissement à l'impôt dans la loi fédérale:

"Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, pour chaque année d'imposition, sur le revenu imposable de toute personne résidant au Canada à une date quelconque dans l'année."

Il est donc question de toute "personne" résidente du Canada. Le mot personne s'entend tout aussi bien d'un individu que d'une corporation.⁷³ Nulle part dans la loi ne trouve-t-on une définition du mot "résidence". Le paragraphe 250(1) énonce toutefois que dans certains cas un individu sera "présumé" résident du Canada. Le paragraphe 250(3) mentionne, quant à lui, que le mot "résident" s'entend également de toute personne résidant "habituellement" au Canada. À eux seuls, ces deux articles sont toute la précision retrouvée dans la législation.

72. Voir SCACE, A.R.A., The Income Tax Law of Canada, Law Society of Upper Canada, Toronto, 1983, 5th Edition, p. 1.

73. Paragraphe 248(1) L.I.R., définition du mot "personne".

2.1.2 La Loi sur les impôts du Québec

L'article 22 de la Loi sur les impôts du Québec stipule que

"Toute personne qui est un particulier résidant au Québec le dernier jour d'une année d'imposition ou qui est une corporation ayant un établissement au Québec à un moment quelconque d'une année d'imposition doit payer un impôt sur son revenu imposable pour cette année d'imposition."

La loi provinciale est aussi silencieuse que la loi fédérale sur la signification du mot "résident". Certes, l'article 8 prévoit des situations de résidence présumée et l'article 10 mentionne que l'expression "résident" englobe la personne qui résidait "ordinairement" au Québec ou au Canada, mais ces articles sont la seule précision contenue dans la loi en regard à l'expression "résident" ou "résidence" pour les particuliers.

2.1.3 Précision souhaitable de la part du législateur

La lourde tâche de définir le terme "résident" étant revenue aux tribunaux, ne serait-il pas souhaitable de préciser statutairement l'interprétation majeure attribuée à l'expression? De nombreuses réserves vont à l'encontre de cette proposition et militent en faveur du maintien de l'imprécision législative.

La résidence des individus étant essentiellement une question de faits basée sur les circonstances propres et

particulières de chaque cas, il serait peu souhaitable, sinon impensable, de préciser de façon claire et satisfaisante cette expression. Certes, la jurisprudence a énoncé un certain nombre de principes sous-jacents à l'interprétation du terme, mais comme le mentionne le juge Rand de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.:

"... in common parlance 'residing' is not a term of invariable elements, all of which must be satisfied in each instance. It is quite impossible to give to it a precise and inclusive definition. It is highly flexible, and its many shades of meaning vary not only in the contexts of different matters, but also in different aspects of the same matter. In one case it is satisfied by certain elements, in another by others, some common, some new".⁷⁴

Une précision statutaire aurait sûrement comme principal défaut d'être irréaliste et peu pratique surtout dans son application à des situations particulières où tous les détails, si minimes soient-ils, sont pertinents. Nous croyons qu'il existe assez d'incertitude et d'incohésion relativement au concept de la résidence fiscale d'un individu dans l'état actuel du droit, qu'il n'y a pas lieu d'en ajouter davantage.⁷⁵ Les commissaires de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité soulèvent le débat, dans leur rapport, mais ont jugé qu'il était préférable de maintenir le système comme il se trouve actuellement:

74. Op. cit., supra, note 7, pp. 63 et 64.

75. Voir KOERNER, W.R., dans "Income Tax Residence Rules", 1961 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 235, pp. 240 et 241.

"Unfortunately the concept is not without its share of obscurity The need for greater certainty would be all the more pressing under some of the proposals in this Report, and we therefore are most conscious of the desire for further clarification. Any greater certainty by means of statutory rules can be achieved only at the expense of being arbitrary".⁷⁶

2.2 La jurisprudence

2.2.1 Son rôle

Les tribunaux ont été appelés à jouer le rôle moteur de l'interprétation du terme "résident". Ils ont su, à travers de nombreux arrêts, tracer certains guides ou principes servant de base à la détermination de la résidence fiscale d'un individu.

L'étude de chaque arrêt pertinent en droit canadien et en droit québécois est essentielle et nous permettra de voir l'évolution de la jurisprudence. Nous sommes conscients qu'il s'agit avant tout d'une analyse fondée sur des circonstances propres à chaque situation où les faits sont de toute première importance, étant généralement déterminants sur le résultat du litige:

"... there are no judicial pronouncements as to what residence means in a legal sense. Everybody knows what it is, even if they cannot define it. Any jurisprudence is essentially an analysis of the

76. Op. cit., supra, note 68.

facts in any one case. This leaves one in the very difficult position of how to discuss 'facts' in any meaningful manner."⁷⁷

2.2.2 Le droit anglais

2.2.2.1 Son utilité et sa réception en droit canadien

Le droit fiscal canadien et québécois est relativement jeune en ce qu'il a pris naissance à la fin des années dix au Canada et au début des années cinquante au Québec (à l'égard de l'imposition des particuliers). La notion de résidence fiscale faisait alors son apparition et les tribunaux ont été appelés à préciser le sens et la portée de cette expression, qui comme nous l'avons vu n'est que très sommairement définie à l'intérieur de la législation. La référence aux décisions rendues au Royaume-Uni s'avérait normale et logique, la législation anglaise utilisant les mêmes expressions qui avaient d'ores et déjà reçu une interprétation jurisprudentielle.

On ne peut dénier la valeur et l'utilité de la jurisprudence anglaise en droit canadien. Sa pertinence et son étendue demeurent toutefois quelque peu limitées et sujettes à certaines réserves.

À l'opposé du droit canadien et québécois qui se limite à énoncer un traitement fiscal selon le statut de "résident" ou

77. Voir HANSEN, B.G., "Individual Residence", 1977 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 682, p. 682.

de "non-résident, le droit anglais prévoit un régime fiscal comportant plusieurs bases au niveau de la responsabilité à l'impôt.⁷⁸ À titre d'exemple, il y est prévu certaines dispositions particulières relativement au traitement fiscal accordé aux particuliers dans une situation de mobilité.⁷⁹ Comme les deux régimes possèdent une structure substantiellement différente, semblable terminologie ne peut justifier une semblable interprétation des expressions qui y sont contenues.

Au Royaume-Uni, les décisions fiscales de première instance ne sont revisables que dans certaines circonstances bien particulières. Sur appel, un tribunal ne peut infirmer la décision de première instance que s'il arrive à la conclusion que les faits prouvés ne sont pas suffisants en eux-mêmes pour qu'une telle décision ait été rendue.⁸⁰ Il est apparu que même si les tribunaux anglais n'étaient pas en accord avec une décision de première instance, ils n'étaient pas pour autant disposés à renverser cette décision.⁸¹ Ainsi, les

78. Même si la législation d'un pays apparaît similaire à celle d'un autre pays, elle doit s'interpréter en fonction des règles qui lui sont propres.

79. Voir HANSEN, B.G., loc. cit., supra, note 77, pp. 688 et 689; pour un aperçu global de la structure du régime fiscal anglais, voir WHITEMAN, P.G., et D.C. MILINE, dans Whiteman and Wheatcroft on Income Tax, 2nd Edition, dans British Tax Encyclopedia, London, 1976, 1088 p., pp. 14 à 16, et p. 19.

80. Voir C.I.R. c. Lysaght [1928] A.C. 234, p. 250, décision de la House of Lords.

81. HANSEN, B.G., loc. cit., supra, note 77, p. 688.

décisions subséquentes rendues par un tribunal de plus haute juridiction en Angleterre reçoivent une importance moindre. Elles n'ont conséquemment pas toute l'autorité voulue.

Les principes généraux avancés par la jurisprudence anglaise constituent néanmoins une bonne base au niveau de l'interprétation du terme "résident" sous la législation canadienne et québécoise.⁸² Par contre, ils doivent être envisagés à la lumière des paramètres énoncés plus haut.

Nous croyons toutefois que le droit canadien et québécois, même s'il peut apparaître "incohérent" ou "ambigu", n'en demeure pas moins suffisamment complet et élaboré. Tout débat éventuel sur la résidence fiscale des individus devrait se limiter aux décisions et autorités canadiennes et québécoises sur le sujet.

2.2.2.2 Son contenu

Les arrêts anglais les plus pertinents en matière de résidence fiscale concernent généralement des situations où un individu, résident du Royaume-Uni, a quitté ou s'est absenté du pays pour une certaine période.

82. Le juge Rand s'exprime ainsi au niveau de la pertinence des décisions anglaises:

"... these decisions reveal many aspects of residence under modern conditions and the extreme scope of interpretation to which the courts have felt themselves driven by the generality of the terms used and from the wide administrative jurisdiction conferred upon the Commissioners".

Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, à la p. 63.

Les causes de C.I.R. c. Lysaght⁸³ et de Levene c. C.I.R.⁸⁴ sont les arrêts classiques à cet égard. La première concernait un homme d'affaires résident de l'Angleterre au point de vue de l'impôt et qui cessa de vivre en Angleterre pour s'installer en Irlande dans une propriété qu'il possédait. Tout en étant résident de l'Irlande, il passait environ une semaine par mois en Angleterre pour des raisons commerciales.

Le tribunal statua que le contribuable était toujours résident de l'Angleterre même après son départ pour l'Irlande. À cet égard, les seuls intérêts que le contribuable possédait en Angleterre étaient un compte de banque et l'appartenance à un club social qu'il fréquentait rarement. Le contribuable n'avait pas accès à une propriété en Angleterre où il pouvait demeurer lors de ses présences. Cela ne suffisait pas à le déclarer comme non-résident, un individu pouvant être trouvé résident fiscal d'un endroit même s'il n'y détient pas un "établissement".⁸⁵ La régularité des visites du contribuable, ainsi que leurs fréquences (environ 100 jours au cours des années d'imposition en question), faisaient en sorte qu'il résidait ordinairement en Angleterre, et ce même si la majorité de ses intérêts se trouvaient maintenant situés en

83. Supra, note 90.

84. [1928] A.C. 217, décision de la House of Lords.

85. Viscount Sumner énonçait:
"Property obviously is no conclusive test".
Voir C.I.R. c. Lysaght, supra, note 80, p. 244.

Irlande, et si les présences en Angleterre n'étaient pas faites en fonction d'un choix empreint d'une liberté:

"A man might well be compelled to reside here completely against his will."⁸⁶

La cause de Levene diffère de la précédente en ce qu'elle concerne un individu qui ne possédait pas "d'établissement" à l'étranger à l'intérieur duquel il pouvait demeurer lors de son absence de l'Angleterre. Il s'agissait en l'espèce d'un individu ayant toujours été résident de l'Angleterre et qui n'était présent que pour une période de 4 à 5 mois pour les années d'imposition en question, et ce dans le but de visiter des membres de sa famille et pour recevoir des traitements médicaux.

Le contribuable fut trouvé résident et ordinairement résident de l'Angleterre vu la localisation dans ce pays de son centre d'intérêts, et ce même s'il entretenait l'idée de s'établir à l'étranger, ce qui ne fut jamais concrétisé.

Mentionnons également la cause de Reid c. C.I.R.⁸⁷ où une personne fut déclarée résidente et ordinairement résidente de l'Angleterre malgré le fait qu'elle n'y passait que 3 à 4 mois

86. C.I.R. c. Lysaght, supra, note 80, p. 248, jugement de Lord Buckmaster.

87. (1926) 10 T.C. 673, décision de la Scotland Court of Session.

par année, voyageant d'un pays à l'autre le reste du temps. Le contribuable ne possédait aucun endroit fixe où il pouvait demeurer lors de ses présences en Angleterre. Il y détenait toutefois la majorité de ses intérêts personnels et commerciaux (comptes de banque, liens familiaux, biens personnels), l'Angleterre ayant toujours été l'endroit où il avait résidé dans le passé.

Ces trois arrêts démontrent la difficulté pour un particulier d'abandonner son statut de résident lorsque des liens d'attachement sont maintenus à l'endroit où il a toujours habité. Ils démontrent également dans ces circonstances la difficulté d'abandonner un statut de résident, lorsque le mode de vie de la personne visée et le cours normal de ses activités font en sorte qu'il est régulièrement présent physiquement au pays.

À l'opposé, citons deux arrêts où le simple fait d'avoir à sa disponibilité une demeure en Angleterre fut jugé suffisant pour l'établissement d'une résidence fiscale. La cause de Cooper c. Cadwalader⁸⁸ est un exemple de l'interprétation extrême qui fut attribuée au terme "résident". Il s'agissait en l'espèce d'un citoyen américain qui louait une habitation (un "lodge") en Écosse pour y pratiquer la chasse. À chaque année, le particulier était présent à cet endroit pour une période d'environ deux mois. La Cour de l'Échiquier de l'Écosse déclara le contribuable résident du Royaume-Uni, et

88. (1904) 5 T.C. 101.

ce principalement dû au fait qu'une "habitation" lui était disponible tout au long de l'année, et non juste pour cette période de 2 mois où il y était effectivement présent.

L'arrêt de Loewenstein c. DeSalis⁸⁹ affirme également que le simple fait d'avoir, à sa disposition une habitation⁹⁰ de façon exclusive, et d'y demeurer quelques mois au cours d'une année, était suffisant pour qu'un individu soit résident.

Il est un principe de droit fiscal bien reconnu que la présence physique d'un individu n'a pas besoin d'être constante et continue tout au long d'une année pour que ce dernier soit déclaré résident. Ce principe a judiciairement pris naissance dans l'arrêt de Young c. I.R.C.⁹¹ où deux marins ont été déclarés résidents du Royaume-Uni, malgré le fait qu'ils n'aient été présents en Angleterre au cours de l'année d'imposition en question que pour une période de 88 jours dans un cas, et à aucun moment dans l'autre cas. Une absence temporaire (même pour une assez longue période), en autant que non définitive, n'a pas été jugée suffisante en elle-même pour

89. (1926) 10 T.C. 424, décision de la Haute Cour de Justice, division de la Cour du Banc du Roi.

90. À la différence du dernier arrêt, il ne s'agissait pas d'une demeure qui était louée, mais d'une habitation qui était la propriété d'une corporation contrôlée par le contribuable.

91. (1875) 1 T.C. 37, décision de la Cour de l'Échiquier d'Écosse.

démontrer l'abandon d'un statut de résident.⁹² Les deux contribuables étaient "ordinairement" résidents du Royaume-Uni.⁹³

L'ensemble de ces arrêts constitue la jurisprudence anglaise la plus pertinente sur le concept de résidence au moment où les tribunaux canadiens commencèrent à se prononcer sur le sujet. Bien qu'ayant une portée limitée au Canada,⁹⁴ ces arrêts démontrent clairement que la notion de résidence fiscale est uniquement une question de faits, et qu'une appréciation de ces derniers révélera le degré requis pour l'acquisition, le maintien, ou la perte d'un statut de résident.⁹⁵

92. En l'espèce, lorsque les marins n'étaient pas en mer, ils demeuraient avec leur famille dans une habitation qui était la "résidence" de la famille. De plus, les contribuables n'avaient pris aucun geste concret pour changer leur résidence fiscale; voir plus spécifiquement Lord Ardmillon, à la p. 63.

93. Cette notion de "résidence ordinaire" prend ici toute sa signification. Un individu quittant temporairement son pays y demeurera néanmoins résident ordinaire ou habituel, s'il y maintient l'ensemble de ses liens d'attachement.

94. Supra, notes 78 à 82.

95. Mentionnons également les arrêts suivants sur la résidence fiscale des individus en droit anglais: Lloyd c. Sulley (1884) 2 T.C. 37; Brown c. Burt (1911) 5 T.C. 667; Peel c. C.I.R. (1927) 13 T.C. 443, Kinloch c. C.I.R. (1929) 14 T.C. 736; C.I.R. c. Combe (1932) 17 T.C. 405, et Withers c. Wynyard (1938) 21 T.C. 724; sur le concept de résidence fiscale d'un individu en droit anglais, voir BERTRAND, R.J., loc. cit., supra, note 55, pp. 43 à 51, SIMON'S TAXES, (édition à feuilles mobiles), 3e édition, vol. E, Butterworths, 1984, pp. 801 et ss. et WHITEMAN P.G. et D.C. MILINE, op. cit., supra, note 79, pp. 48 à 71.

2.2.3 La jurisprudence au Canada

A l'heure actuelle, environ cinquante arrêts ont été rendus par les tribunaux en vertu de la Loi fédérale de l'impôt sur le revenu, relativement à l'interprétation à donner au mot "résident". De ces arrêts, seulement une quinzaine forme véritablement le droit en la matière. La majorité des autres arrêts sont rédigés de façon sommaire, se limitant plus souvent qu'autrement, à approuver les arrêts clés.

2.2.3.1 En général

La résidence fiscale d'un individu ne s'entend pas dans son sens figuré ou littéral, mais bien dans son sens légal. Ce terme ne signifie donc pas, aux fins de la responsabilité fiscale, posséder une habitation, un logis, ou une "résidence" dans une juridiction.⁹⁶ Il s'entend d'une relation s'établissant entre un individu et un lieu, relation qui démontre un état de fait naissant des circonstances propres à chaque situation. Aux fins d'une définition, la résidence fiscale d'un individu peut s'entendre d'un

"... état de fait marqué par une période d'habitation et un attachement matériel, économique ou familial possédant un certain degré de permanence."⁹⁷

96. Voir Thomson v. M.N.R., supra, note 7, jugement du juge Kerwin à la p. 53.

97. Voir LORD, G., SASSEVILLE, J., et P. SINGER, Les principes de l'imposition du revenu au Canada, 1983, 2e édition, Editions Thémis, Montréal, 391 p.

Une telle définition prise indépendamment de toute précision ou de toute nuance ne revêt pas un caractère bien déterminant. Ce n'est qu'à travers l'analyse de la nombreuse jurisprudence sur le sujet que nous pourrions alors évaluer sa nature, son contenu et sa portée.

Les tribunaux canadiens ont maintes fois reconnu que le sens usuel et commun de l'expression "résident" constituait un point de départ dans l'interprétation à donner à cette expression. À cet égard, le dictionnaire le Petit Robert⁹⁸ définit comme suit le mot "résider": "être établi d'une manière habituelle dans un lieu"; quant au mot "résidence", il s'entend du "lieu où une personne habite effectivement durant un certain temps", et comprend "le fait de demeurer habituellement en un lieu". Le Nouveau Petit Larousse⁹⁹ définit le verbe "résider" comme signifiant "demeurer, être établi en quelque endroit", et le mot "résidence" comme signifiant une "demeure habituelle dans un lieu déterminé".

Nous analyserons le concept de la résidence fiscale des individus en tenant compte de certains éléments de base décelés à travers la jurisprudence. Ces derniers ne se veulent pas un guide rigide de classification, mais plutôt une liste générale permettant de regrouper les arrêts sous certains principes communs.

98. Le Petit Robert, Société du Nouveau Littré, Paris, 1977.

99. Le Nouveau Petit Larousse, Librairie Larousse, Paris, 1969.

Nous avons établi à cinq le nombre de ces éléments: la présence physique d'un individu, la présence d'une habitation, les liens d'ordres familiaux, sociaux et économiques, l'intention du contribuable, et les relations avec une autre juridiction.

2.2.3.2 Présence physique du contribuable

Le degré d'attachement d'un individu en regard d'un lieu se manifeste généralement par une certaine présence physique en ce lieu, présence physique à laquelle vient se joindre de nombreux autres facteurs. Il est évident que la simple présence physique n'est pas suffisante à elle seule pour qu'un individu soit résident du Canada ou du Québec. Comme le mentionne le commissaire Graham de la Commission d'appel de l'impôt:

"... a degree of permanence and substance must be present to create the status of resident."¹⁰⁰

La résidence d'un individu ne s'entend donc pas d'une simple présence ou d'un certain laps de temps passé à l'intérieur d'une juridiction. Le législateur fait peut-être ici implicitement référence à cette distinction lorsqu'il utilise le terme "séjourner" au Canada. Nous verrons, lors de l'étude du concept de la résidence présumée, que la notion de "séjour"

100. Voir Meldrum c. M.N.R., 1950 D.T.C. 232, p. 233.

ne possède pas les mêmes caractéristiques que celle de "résidence", et que la durée de la présence physique se révèle essentielle pour qu'une personne "séjourne" au Canada, n'étant toutefois pas suffisante en elle-même.

Nous croyons toutefois que la présence physique d'un individu au Canada est nécessaire pour que ce dernier soit déclaré résident du Canada. Cet énoncé est véridique pour des individus ne possédant pas le statut de résident du Canada, mais il doit toutefois être mitigé pour des individus résidents du Canada qui s'absentent du pays pour une certaine période de temps.

2.2.3.2.1 Individu arrivant au Canada

Un individu ne résidant pas au Canada aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu, ne sera pas déclaré résident du Canada s'il n'y est jamais présent physiquement. La présence physique est en ce sens essentielle pour qu'un individu soit résident du Canada. Citons en ce sens les propos du commissaire Taylor dans la cause de Erickson c. M.N.R.:

"However, while physical presence is of some consequence, and may translate into residency for income tax purposes, I have seen no proof that it is not required at all in order to reach a decision that a person was resident during a taxation period."¹⁰¹

101. [1980] C.T.C. 2117, p. 2123.

Dans la situation où un contribuable arrive au Canada et s'y établit de façon permanente avec sa famille pour en faire le lieu principal de ses relations personnelles, économiques et sociales, il n'existe pas l'ombre d'un doute que cet individu sera résident du Canada.

La résidence fiscale n'implique pas la présence physique continuelle de la part d'un individu. Il en est de même autant pour les situations où un individu acquiert le statut de résident du Canada,¹⁰² que dans les situations où un individu, résident du Canada, s'absente du pays.¹⁰³

La cause de Thomson c. M.N.R.¹⁰⁴ démontre en effet qu'un individu, présent au Canada pendant une période de temps inférieure au nombre de jours requis pour qu'il ait résidence présumée sous le paragraphe 250(1) de la loi, pourra néanmoins être déclaré résident du Canada si son style de vie et le cours normal de ses activités font en sorte qu'il vient au Canada avec une certaine régularité au cours des années.

L'appelant avait en l'espèce quitté le Canada en 1922 avec l'intention de cesser d'être résident canadien aux fins

102. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 81, jugement du juge Thorson de la Cour de l'Échiquier (confirmé par la Cour suprême du Canada) qui s'exprime ainsi en regard des termes "residing" et "ordinarily residing":
"... the necessity of continuous physical presence, a connotation which they do not carry ...".

103. Nous reviendrons ultérieurement sur ce principe en regard des particuliers résidant au Canada et s'absentant pour une période donnée.

104. Supra, note 7.

de l'impôt sur le revenu. Il possédait de plus l'intention avouée de résider aux Bermudes, lieu où il a obtenu un passeport et où il ne fut présent physiquement qu'à de très rares occasions. Au cours des dix années suivantes, le contribuable demeura principalement aux États-Unis dans une habitation qu'il y fit construire. Il acquit alors aux yeux du Ministère du Revenu le statut de non-résident fiscal. Pour les années 1932 à 1934, il habita au Canada respectivement pour des périodes de 134, 138 et 81 jours dans une maison louée au Nouveau-Brunswick. Il fit construire, en 1934, une grande propriété dans cette province où il vivait tous les étés avec son épouse, ses enfants et des serviteurs. Durant l'autre partie de l'année, le contribuable était présent physiquement aux États-Unis où il occupait une propriété lui appartenant, alors qu'un concierge et son épouse habitaient la "résidence" du Nouveau-Brunswick pendant cette période.

Pour l'année d'imposition 1940, le Ministère du Revenu cotisa l'appelant sur la base qu'il était résidant au Canada. Le contribuable soutenait quant à lui ne pas être résident du Canada puisque sa présence au Canada ne constituait qu'un "séjour" de moins de 183 jours pour l'année. Il ne se considérait donc pas sujet aux règles de la résidence présumée du paragraphe 9(2) de la loi (maintenant 250(1)(a)).

La Cour de l'Échiquier et la Cour suprême du Canada affirmèrent que le contribuable était bel et bien résident et résident habituel du Canada. Les présences régulières et répétées de ce dernier au Canada chaque été, ainsi que le

grand nombre de liens détenus au Canada, démontrèrent aux yeux du tribunal que l'appelant était résident du Canada. Ses présences au Canada faisaient partie intégrante de son existence.

Si les présences physiques d'un particulier au Canada possèdent le degré suffisant et requis pour constituer une résidence fiscale, point n'est-il besoin que ce dernier soit présent et résident pour toute une année d'imposition. Le seul fait d'être résident du Canada "à une date quelconque dans l'année" rend ce dernier imposable au Canada sur l'ensemble de ses revenus mondiaux, et ce pour toute cette année.¹⁰⁵

L'arrêt Thomson n'est toutefois pas une autorité à l'effet que la simple présence au Canada d'une personne dans une habitation lui appartenant sera suffisante pour conclure en faveur d'un statut de résident. À cet égard, la Cour suprême du Canada prend ses distances de certaines décisions rendues au Royaume-Uni où la détention d'une propriété jointe à la présence physique régulière au cours des années a été jugée suffisante pour établir une résidence fiscale.¹⁰⁶ Le juge Kerwin s'exprime ainsi sur ce sujet:

105. Les articles 114 L.I.R. et 23 L.I.Q. accordent un traitement particulier pour le contribuable résidant au Canada ou au Québec "une partie de l'année", voir la sous-section 6.1.2. du sixième chapitre.

106. À titre d'exemple, voir Cooper c. Cadwalader, supra, note 88, p. 101 et Loewenstein c. DeSalis, supra, note 89.

"... I find it difficult to imagine that it would be held in Canada that a citizen of the United States, residing in that country, but owning a summer house in Canada which he occupied for four or five months in each year, was, by reason of the latter facts, a resident of this country within the meaning of our Act."¹⁰⁷

Le jugement dans la cause de Meldrum c. M.N.R.¹⁰⁸ confirme cette interprétation à l'effet que la simple présence au Canada à des fins de loisirs, de vacances, ou autre, n'est pas suffisante pour établir un statut de résident. Dans cet arrêt, le contribuable passait annuellement une période de deux semaines de vacances estivales en Nouvelle-Écosse avec son épouse, dans une propriété lui appartenant mais habitée par une de ses filles. Il a été statué que la simple présence physique au Canada, couplée avec le droit d'occuper une demeure au Canada, n'était pas suffisante pour qu'un individu soit déclaré résident fiscal du Canada.

Également, la Commission de révision de l'impôt décida, dans l'arrêt Shahmoon c. M.N.R.,¹⁰⁹ que le simple fait d'avoir

107. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 54.

108. Supra, note 101.

109. [1975] C.T.C. 2361; le commissaire Flanigan s'exprime ainsi aux pp. 2363 à 2364:

"The fact that he had an apartment here is no different in my view from the situation of residents of this country who have apartments in the Southern United States for winter use, some of which are used less than one month a year. Surely it could not be seriously contested that these people are residents of the United States any more than American citizens who normally reside in the United States and have cottages in Ontario or in Quebec could be considered Canadian residents for income tax purposes."

loué un appartement à Montréal où le contribuable était présent pour environ un ou deux mois par année dans le but de s'occuper de ses propriétés immobilières, n'était pas suffisant en soi pour créer un statut de résident du Canada.

2.2.3.2.2 Individu s'absentant du Canada

À l'opposé, la présence physique au Canada d'un individu pendant une année d'imposition ne semble pas être nécessaire pour que ce dernier conserve son statut de résident fiscal aux fins de la loi. Vu la présence d'une relation ou d'un rapport de rattachement avec une localité, un statut de résident sera maintenu suite à une période d'absence du Canada, à moins qu'un individu abandonne l'ensemble des liens de résidence qu'il possède avec le Canada.¹¹⁰ Dans cette éventualité, il est permis d'affirmer que la présence physique n'est pas nécessaire pour que la résidence fiscale subsiste, résidence qui n'est que suspendue au point de vue de la présence physique au Canada d'une personne.

110. Le commissaire Taylor, à la page 2124, dans l'arrêt Erickson v. M.N.R., *supra*, note 101, mentionne que le rattachement entre le Canada et un individu n'est pas rompu par une absence physique prolongée du Canada:

"Taken to its base, the one argument proposed by counsel for the appellant is that the three year absence from Canada (a lack of physical presence in this country) virtually by itself should serve to sever the residential connections of this appellant to Canada. Obviously that is not a position for which I find any support in the Act or in the jurisprudence."

Le commissaire Taylor, dans l'arrêt Morton c. M.N.R., s'exprime ainsi relativement à la prétention généralement soutenue qu'une personne ne puisse être résidente d'un endroit si elle n'y est pas présente physiquement:

"The appellant is under the false impression that merely not living physically in Canada during a certain period of time qualifies a taxpayer for non-resident status as described in the Income Tax Act. This is not the case."¹¹¹

Il pourra arriver à certaines occasions que l'absence physique prolongée du Canada soit un facteur déterminant quant à la perte d'un statut de résident fiscal. À titre d'exemple, mentionnons l'arrêt Beament c. M.N.R.¹¹² où il fut jugé qu'une période d'absence du Canada totalisant 7 années, était significative de la perte du statut de résident d'un individu. À ce jour, cet arrêt est celui qui traite de la période d'absence la plus prolongée comme étant une indication de la perte d'une résidence fiscale canadienne.¹¹³

111. [1976] C.T.C. 2463, p. 2464, décision de la Commission de révision de l'impôt; les faits de cette cause concernaient la situation type où un individu s'absente du Canada pendant une certaine période de temps, tout en y conservant certains liens d'attachement. Lors de l'étude du concept de la résidence habituelle ou ordinaire, il sera fait une distinction entre "s'absenter" du Canada et "cesser" de résider en "quittant" le Canada, le dernier concept impliquant l'abandon d'une façon plus définitive des liens de résidence détenus au Canada.

112. [1952] C.T.C. 327, décision de la Cour suprême du Canada.

113. Un tel individu sera dorénavant "réputé" résident du Canada, et ce peu importe la durée de la période où il sera absent physiquement du Canada; voir l'alinéa 250(1)(5) L.I.R.

Notons toutefois les particularités de cet arrêt à l'effet que le contribuable était célibataire, et qu'il ne possédait pas de propriété au Canada où il pouvait retourner à tout moment. De plus, il s'était marié en Angleterre pendant son absence, faisant de cet endroit son principal centre d'intérêts et d'activités. Le contribuable avait toutefois conservé au Canada certains biens personnels et son appartenance à certaines associations, en plus d'être membre inactif de l'étude légale pour laquelle il travaillait comme avocat, avant de s'inscrire dans les forces armées et de quitter le Canada.

À l'opposé, les périodes d'absence les plus prolongées au cours desquelles un individu fut déclaré résident du Canada sont celles de l'arrêt Erickson c. M.N.R.,¹¹⁴ concernant une absence de trois ans du Canada entrecoupée d'une seule présence physique de 10 jours au Canada durant cette période, et celle de l'arrêt Roy c. M.N.R.¹¹⁵ visant une période d'absence du Canada de 4 ans.

2.2.3.3 Disponibilité d'une habitation

Le fait pour un contribuable de maintenir au Canada une "habitation" disponible pour son usage et son occupation, est

114. Supra, note 101.

115. [1983] C.T.C. 2644.

un signe tendant à démontrer un attachement matériel et concret au Canada.

"... the availability of a place where the taxpayer has the right to stay is usually the critical element in determining the country of residence, ..."¹¹⁶

L'on peut certes abonder dans le même sens, mais plusieurs distinctions sont à préciser en fonction des circonstances particulières de chaque cas. Comme le soulignait le juge Rand¹¹⁷, ce n'est pas parce que l'on est en présence d'un élément démontrant qu'un individu est résident du Canada, qu'il en sera ainsi dans tous les cas où cet élément sera présent. Nous devrions plutôt stipuler que la présence ou l'absence d'une habitation au Canada n'est pas concluante en elle-même, constituant toutefois un des éléments essentiels du débat sur la résidence fiscale d'un individu.

2.2.3.3.1 Élément significatif

La disponibilité d'une habitation dénote en soi un lien plus rapproché que tout autre lien personnel ou économique détenu avec un lieu. En effet, une habitation constitue généralement le carrefour des intérêts d'une personne. Elle est

116. Voir HOGG, P.W., Notes on Income Tax, 2nd Edition, Osgoode Hall Law School, York University, Toronto, 1979, p. 8:12.

117. Thomson c. M.N.R., supra, note 7, pp. 63 et 64.

également empreinte d'un caractère de permanence. Dans l'arrêt Thomson, le fait de construire une demeure de 90,000\$ (en dollars de 1934) démontre la présence d'une relation assez étroite avec le Canada, surtout lorsque cette demeure est occupée à l'année longue par des individus l'entretenant pour permettre une occupation immédiate.

L'arrêt de Mallon c. M.N.R.¹¹⁸ est un exemple où un individu fut déclaré résident du Canada malgré ses nombreuses absences du pays, puisqu'il possédait une habitation au Canada où demeurait son épouse et ses enfants à l'année. Le contribuable habitait toujours cette résidence familiale lorsque son travail le lui permettait lors de ses temps libres. Notons la particularité de cet arrêt, en ce que le Ministère du Revenu ne cotisa le contribuable à titre de résident du Canada que lors que ce dernier obtint un remboursement d'impôt américain pour les revenus gagnés lors des années en question. À défaut de voir le contribuable exempté d'impôt sur ses revenus, le Ministère du Revenu cotisa avec succès le contribuable.

L'arrêt Gillis c. M.N.R.¹¹⁹ est au même effet. En l'espèce, un contribuable travaillait constamment à l'extérieur du Canada et prétendait ne pas être imposable au Canada à titre de résident. La Commission d'appel de l'impôt décida

118. 64 D.T.C. 449, décision de la Commission d'appel de l'impôt.

119. 69 D.T.C. 488, décision de la Commission d'appel de l'impôt; voir également l'arrêt Reid c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2381.

que ce dernier était résident du Canada, puisqu'il passait toujours son temps libre avec son conjoint et ses enfants qui eux demeuraient au Canada dans une propriété appartenant au contribuable.

L'arrêt Macdonald c. M.N.R.¹²⁰ est semblable aux décisions précédentes. Dans cet arrêt, un citoyen américain travaillait sur des bateaux. Pendant l'année d'imposition visée (1964), il était présent au Canada pendant toutes ses périodes libres auprès de son épouse et de ses enfants. Ils demeuraient avec ces derniers dans une propriété canadienne qu'il avait acquise conjointement avec son épouse en 1963. Le contribuable fut trouvé résident du Canada pour l'année d'imposition 1964, et ce même s'il possédait beaucoup d'attachements commerciaux aux États-Unis. Le fait que le contribuable et son épouse aient vendu leur propriété américaine, démontrait leur intention de considérer le Canada comme leur nouveau pays de résidence.

Ces arrêts sont à l'effet qu'une demeure habitée au Canada par la famille du contribuable tout au long de l'année, est un élément démontrant que le Canada est vraiment l'endroit où celui-ci possède le centre de ses attachements familiaux. À cet égard, notons qu'il en est de même dans les situations concernant un individu s'absentant du Canada pour une période prolongée. À titre d'exemple, citons l'arrêt Russell c.

120. 68 D.T.C. 433, décision de la Commission d'appel de l'impôt.

M.N.R.¹²¹ où le contribuable s'absenta du Canada pour une période de trois ans, et revint au pays par la suite habiter la demeure qu'avaient occupé son conjoint et ses enfants pendant son absence.

La présence au Canada d'une habitation se révèle être un élément pertinent parmi tant d'autres lors de l'étude de situations impliquant une absence du Canada. Mais il n'en est pas pour autant vrai qu'un individu sera non-résident s'il s'absente du Canada sans y détenir une habitation à l'intérieur de laquelle demeure sa famille, et où il peut retourner en tout temps.¹²²

2.2.3.3.2 Présence non déterminante d'une habitation

Il existe plusieurs arrêts où la présence d'une habitation au Canada ne fut pas jugée significative pour le résultat du litige. L'exemple classique à cet effet est l'arrêt de Schujahn c. M.N.R.¹²³ En l'espèce, le contribuable, citoyen

121. [1949] C.T.C. 13, décision de la Cour de l'Échiquier; voir également les arrêts de Erickson c. M.N.R., supra, note 101, et Roy c. M.N.R., supra, note 115.

122. Voir à cet effet l'arrêt The Queen c. Reeder [1975] C.T.C. 256 (décision de la division de première instance de la Cour fédérale du Canada) où un individu fut déclaré résident du Canada pendant une absence temporaire du pays, alors qu'il n'avait pas d'habitation disponible au Canada au cours de cette période; la décision de la Commission de révision de l'impôt est publiée à [1975] C.T.C. 2022.

123. [1962] C.T.C. 364, décision de la Cour de l'Échiquier.

américain, s'était établi au Canada en 1954. Il quitta en août 1957 pour retourner définitivement aux États-Unis, et ne revint au Canada qu'à trois occasions au cours de cette même année.

Le tribunal décida que le statut de résident canadien du contribuable s'était terminé lors de son départ pour les États-Unis et que la seule présence au Canada de sa famille n'était pas concluante, puisqu'elle n'avait pour but que de faciliter la vente de la résidence familiale. De plus, le contribuable avait abandonné la majorité de ses liens de résidence au Canada, à part ceux liés à la présence au Canada de sa famille. La présence d'une habitation au Canada n'était pas en soi un signe établissant le maintien d'un statut de résident du Canada.

L'arrêt Bergelt c. M.N.R.¹²⁴ abonde dans le même sens. Le contribuable s'était fait offrir une position aux États-Unis dans une filiale de la corporation à l'intérieur de laquelle il occupait un poste de direction. Il quitta le Canada le 1er septembre 1980 pour la Californie, mais revint en avril 1981 suite au changement d'orientation de son employeur.

Le ministère soutenait que le contribuable avait été résident du Canada pendant toute la période où il a habité aux États-Unis, et de ce fait imposable au Canada durant cette

124. [1984] C.T.C. 2033, décision de la Cour canadienne de l'impôt.

période sur ses revenus de source mondiale, comme s'il ne s'était jamais absenté du Canada.

Le juge Tremblay, de la Cour canadienne de l'impôt, donna raison au contribuable à l'effet qu'il avait acquis le statut de non-résident pendant cette période d'absence, puisque lors de l'octroi du poste aux États-Unis, il s'agissait d'un emploi de nature permanente. La présence au Canada d'une habitation ne fut aucunement jugée significative pour le maintien d'un statut de résident. De plus, le contribuable détenait l'intention d'abandonner sa résidence fiscale canadienne, "all the relevant factors around it tend to show that they acted in that sense". Cet arrêt constitue une orientation nouvelle de la jurisprudence vers une plus grande reconnaissance du phénomène intentionnel à l'intérieur du processus de détermination d'une résidence fiscale. Nous y reviendrons ultérieurement.

Le fait pour un contribuable de détenir au Canada une propriété dans laquelle demeure son conjoint n'est pas significatif si les conjoints ne vivent plus ensemble, étant séparés ou divorcés. Il en est de même si la "résidence" maintenue au Canada n'est que pour ses enfants. Les tribunaux ont décidé, dans de telles situations, que la résidence fiscale d'un individu se fixe indépendamment de cet élément.

La décision de Erikson c. M.N.R.¹²⁵ est un exemple à cet effet. Suite à son divorce, le contribuable retourne vivre

125: [1975] C.T.C. 624, décision de la division de première instance de la Cour fédérale du Canada.

aux États-Unis alors que la "résidence" canadienne est transférée au nom de l'épouse. Pour les années d'imposition en question, le contribuable passait ses étés au Canada en compagnie d'un de ses enfants (pour des périodes de 1 mois la première année et de 4 mois au cours des deux autres années). À cette occasion, il demeurait dans des facilités assez réduites ("storage suite" ou "camp lodge") appartenant à une corporation dont il détenait la majorité des intérêts. Le tribunal décida que le contribuable n'était pas résident du Canada puisque

"... time spent in this country was not truly part of an ordered, customary, or general mode of life. The plaintiff had, to my mind, effectively severed his Canadian residential ties with one qualification. His children still resided in this country in the custody of their mother."¹²⁶

Au même effet, l'arrêt de York c. M.N.R.¹²⁷ concernait un contribuable qui retournait vivre aux États-Unis tout en conservant au Canada une propriété en son nom à l'intérieur de laquelle demeurait ses enfants et son épouse, de qui il était séparé. La Commission de révision de l'impôt affirma qu'un individu n'était pas résident du Canada du simple fait de détenir une propriété au Canada et d'y effectuer quelques visites pour son travail, ou pour visiter ses enfants. Les quelques liens de résidence conservés au Canada ne constituaient en l'espèce que "the debris of a closed phase of the

126. Id., p. 630, jugement du juge Collier.

127. [1980] C.T.C. 2845, décision de la Commission de révision de l'impôt.

appellant's life". Relativement à la propriété maintenue au Canada, "it appears to have been retained for the purpose of providing shelter for the appellant's wife and children". Cette dernière ne pouvait donc être attribuable au particulier à titre de lien dénotant un statut de résident fiscal du Canada.¹²⁸

L'arrêt Griffiths c. The Queen¹²⁹ s'entend généralement du même principe. Un individu résident du Canada quitta le pays en novembre d'une année, sans aucune intention de retour (intention avouée et concrétisée par la vente de toute sa garde-robe d'hiver). Le tribunal considéra le particulier non-résident à partir de la date de son départ du Canada, et ce, même si son épouse (de qui il était séparé de fait) demeurait au Canada dans un condominium appartenant à cette dernière, et s'il conservait au Canada des avoirs substantiels (comptes de banque et nombreux autres investissements). En l'espèce, le juge mentionne bien le fait que la demeure était à l'usage exclusif de l'épouse. Toutefois, nous ne croyons pas que le jugement aurait été différent si cette propriété avait appartenu conjointement aux deux époux, ou avait été la propriété exclusive du mari. Ce dernier, lors de courts voyages ultérieurs au Canada, n'était demeuré en effet qu'à une seule occasion à la résidence de l'épouse. Chacun des deux conjoints vivant désormais indépendamment l'un de

128. Id., p. 2846.

129. [1978] C.T.C. 372, décision de la division de première instance de la Cour fédérale du Canada.

l'autre, négligeait l'impact de la propriété canadienne détenue par l'épouse sur le statut fiscal du contribuable.

À l'opposé, la cause de Smith c. M.N.R.¹³⁰ mentionne qu'un individu absent du Canada pour presque toute une année d'imposition (sauf pour la période de fin décembre à début janvier), sera résident du Canada puisqu'il détenait conjointement avec son épouse une habitation au Canada. Le commissaire Flanigan affirma, sur l'ensemble des faits, que le contribuable n'avait jamais eu l'intention d'abandonner sa résidence au Canada, vu qu'il demeurait toujours avec son conjoint dans la propriété qu'ils détenaient, lors de ses retours au pays.

Ce jugement semble insatisfaisant, non pas quant à son résultat, mais quant au cheminement avancé par le commissaire. Ce dernier semble en effet avoir attribué au mot "résidence" son sens figuré et non sa signification légale. En effet, il s'exprime ainsi

"... he never at any time intended to abandon, nor did he in fact abandon, his residence in London with his wife."¹³¹

La résidence fiscale d'un individu s'établit non pas en regard d'un lieu où une "résidence" est située, mais bien en fonction d'une relation et d'un rapport entre une personne et un lieu. Le maintien d'une "résidence" au Canada constitue

130. [1973] C.T.C. 2097, décision de la Commission de révision de l'impôt.

131. Id., p. 2102.

bel et bien un élément significatif relativement au statut de résident fiscal, mais l'établissement de ce dernier ne doit pas uniquement se baser sur la présence d'une habitation.

Les arrêts Meldrum c. M.N.R.¹³² et Shahmoon c. M.N.R.,¹³³ discutés plus haut, affirment en effet que la possession au Canada d'un lieu d'habitation où le contribuable est présent pour une période de temps, n'est pas suffisante pour l'obtention d'un statut de résident. La présence d'un certain nombre de liens de résidence (attachements sociaux, économiques et familiaux) demeure essentielle pour dénoter la localisation au Canada du véritable centre des intérêts d'une personne.¹³⁴

En résumé, la présence d'une "résidence" canadienne ne se révélera pas pertinente si un contribuable démontre que cette habitation n'est détenue qu'à titre secondaire. Il en sera ainsi si le contribuable a abandonné son statut de résident fiscal du Canada ou s'il est en voie de perdre ce statut, au même titre que si cette habitation est pour le bénéfice de son

132. Supra, note 100; mentionnons la dissidence du commissaire Fisher qui se sent lié par la jurisprudence anglaise (non majoritairement suivie en droit canadien) à l'effet que la présence physique, régulière au cours des années, d'un contribuable à un endroit jointe à la disponibilité d'une habitation quelconque pendant une période de l'année, est suffisante pour établir un statut de résident.

133. Supra, note 108.

134. Voir également les arrêts Erikson c. M.N.R., supra, note 125 et York c. M.N.R., supra, note 127, à l'effet que, sur abandon de la majorité des liens de résidence avec le Canada, il ne peut y avoir une résidence fiscale du simple fait d'y détenir une habitation.

conjoint de qui il est séparé ou divorcé.

2.2.3.3.3 Résidence fiscale sans habitation

Un individu peut être résident même s'il ne possède pas un lieu d'habitation ou un endroit où il peut demeurer. Comme le mentionne le juge Rand, en discutant du principe de la résidence fiscale d'un individu:

"It is not necessary to this that he should have a home or a particular place of abode or even a shelter. He may sleep in the open."¹³⁵

Un exemple à cet effet est l'arrêt de Shpak & Shpak c. M.N.R.¹³⁶ La Commission de révision de l'impôt décida que les deux appelants étaient résidents du Canada aux fins de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, et ce, même s'ils ne possédaient pas au Canada de lieu disponible pour fins d'habitation. Le fait particulier de cet arrêt est qu'il concernait des personnes venant travailler quotidiennement au Canada, mais demeurant aux États-Unis. Le commissaire Cardin s'exprime ainsi sur l'établissement du statut de résident fiscal des contribuables:

135. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 64; voir également les propos du juge Noël de la Cour de l'Échiquier dans l'arrêt Schujahn c. M.N.R., supra, note 123, où il mentionne ce qui suit en traitant du concept de résidence, à la p. 367:

"even permanency of abode is not essential since a person may be a resident though travelling continuously ...".

136. [1981] C.T.C. 2429.

"I conclude, therefore, that the appellant's customary mode of living includes spending a very considerable portion of their time, not only working in Canada, but, where they have centered a major part of their social as well as economic activities."¹³⁷

Cet arrêt ne retient pas la notion de "séjour" du paragraphe 250(1) de la loi. Les présences au Canada n'étaient pas équivalentes à de simples visites ou à des séjours. Elles avaient plutôt le caractère suffisant pour constituer une résidence fiscale.¹³⁸

L'arrêt Avent c. M.N.R.¹³⁹ décida qu'un individu s'absentant du Canada pour une période de 2 ans dans le but de travailler pour les Forces armées du Canada, était toujours résident du Canada, et ce, même si son épouse l'accompagnait à l'étranger et s'il ne possédait pas de lieu d'habitation disponible au Canada. Cet arrêt ne constitue pas une autorité sur le sujet puisqu'il est basé sur la décision de première instance dans Beament c. M.N.R.,¹⁴⁰ décision subséquentement

137. Id., p. 2431.

138. Lors de l'étude du concept de "séjour" nous verrons qu'il existe une différence entre cet arrêt et celui de R & L Food Distributors c. M.N.R. [1977] C.T.C. 2579 où il fut décidé que des individus travaillant quotidiennement au Canada ne séjournaient pas au Canada, en plus de ne pas y être résidents au sens usuel du mot; voir la section 4.1 du chapitre quatrième.

139. 50 D.T.C. 437, décision de la Commission d'appel de l'impôt.

140. Supra, note 112; de nos jours, un tel individu serait toujours résident du Canada en vertu des dispositions de l'alinéa 250(1)(b) L.I.R., et ce même s'il ne possède pas au Canada une habitation disponible à son usage; supra, note 126.

renversée par la Cour suprême du Canada.

Mentionnons également les arrêts No. 416 c. M.N.R.¹⁴¹ et Marois c. M.N.R.¹⁴² où un individu ne possédait pas de lieu d'habitation au Canada, ce qui résulta en des statuts de non-résident.¹⁴³

Le fait pour un contribuable de mettre en location une propriété ou de sous-louer un logement pour une période de temps équivalant à la période d'absence physique du Canada, sera un indice démontrant une absence temporaire et un retour prévu au Canada. Généralement, de telles situations impliquent le maintien du statut de résident, même si le contribuable ne possède pas une habitation où il peut habiter en tout temps.¹⁴⁴

La présence au Canada de lieux d'habitation peut être significative, et ce, même dans l'éventualité où le contribuable n'y demeure pas personnellement. Dans l'arrêt The

141. (1957) 17 Tax A.B.C. 94, décision de la Commission d'appel de l'impôt.

142. [1979] C.T.C. 2174, décision de la Commission de révision de l'impôt.

143. Dans le premier de ces deux arrêts, l'individu quitta le Canada avec aucune intention de retour (revenant ultérieurement au Canada). Dans le deuxième arrêt, le contribuable fut trouvé résident du Canada en vertu des dispositions de l'alinéa 250(1)(d), puisqu'il travaillait à l'étranger en vertu d'un programme d'aide au développement international souscrit par le Gouvernement du Canada.

144. Il s'agira probablement de situations où une personne sera résidente "habituelle" du Canada. Elle y conservera la majorité de ses liens d'attachement.

Queen c. Sherwood,¹⁴⁵ la Cour fédérale décida qu'un particulier était habituellement résident du Canada pour les années 1954 à 1958, même si pendant ces périodes il n'était présent physiquement au Canada que très rarement. À l'occasion de ces présences, le contribuable demeurait toujours à l'hôtel, et non dans l'appartement qu'il avait loué, ou dans la maison qu'il acheta ultérieurement pour sa fille qui y demeurait avec une amie du contribuable.

Le fait que le contribuable détenait toujours de nombreux liens de résidence avec le Canada (comptes de banque, nombreux investissements, conseiller en investissement, liens familiaux), le fait qu'il n'ait jamais réussi à établir une habitation permanente aux États-Unis pour y centrer ses opérations, et le fait de n'avoir jamais payé d'impôt sur le revenu aux États-Unis, sont tous des éléments qui, appréciés dans un tout, font en sorte que le contribuable était habituellement résident du Canada.

2.2.3.4 Liens familiaux, sociaux et économiques

Les liens de résidence qu'un individu possède avec un pays, en plus de s'entendre du lieu où une habitation est disponible, s'entendent généralement de la majorité de ses liens d'ordres familiaux, sociaux et économiques. Ces

145. [1978] C.T.C. 713, décision de la division de première instance de la Cour fédérale du Canada.

derniers démontrent l'endroit où un individu possède son principal centre d'intérêts. Ils ne sont pas à eux seuls déterminants pour conclure ou non à un statut de résident. Toutefois, ils demeurent souvent une preuve très pertinente de la situation à l'intérieur de laquelle se trouve un individu, identifiant concrètement l'endroit où cet individu maintient ses attachements.

Le juge Mahoney, dans l'arrêt The Queen c. Reeder, s'exprime ainsi en regard du maintien des relations d'un individu dans une juridiction:

"The matter of ties within the jurisdiction asserting residence and elsewhere runs the gamut of an individual's connections and commitments: property and investment, employment, family, business, cultural and social are examples, again not purporting to be exhaustive. Not all factors will necessarily be material to every case."¹⁴⁶

La présence de liens de résidence s'avère pertinente dans les situations où un individu s'absente du pays de façon temporaire ou le quitte de façon permanente. Ce dernier aura alors la lourde tâche de démontrer qu'il ne possède plus le statut de résident du Canada et implicitement de prouver qu'il a mis un terme à la majorité de ses liens de résidence avec le Canada.

Le simple fait de s'absenter du Canada sans abandonner la majorité des liens d'attachement, ne sera pas suffisant pour conclure à un statut de non-résident. Citons l'arrêt

146. Supra, note 122, p. 261.

Berbynyuk c. M.N.R.,¹⁴⁷ où le contribuable était absent du Canada dans le but d'enseigner aux États-Unis. L'appelante fut trouvée résidente habituelle du Canada puisqu'elle avait maintenu la totalité de ses liens sociaux et économiques avec le Canada.

Au même effet, l'arrêt Eastwood c. M.N.R.¹⁴⁸ ne considéra pas une absence du Canada pour une période de 7 mois comme suffisante pour démontrer qu'un individu avait cessé de résider au Canada, vu le maintien de la majorité des liens avec le Canada.

Mentionnons également l'arrêt de Bouchard c. M.N.R.¹⁴⁹ où le contribuable fut trouvé résident du Canada pendant une période d'absence d'un an, au cours de laquelle il poursuivait des recherches médicales en France alors que son épouse et ses enfants l'accompagnaient. Le fait que le contribuable maintenait ouverts des comptes de banque au Canada, en plus de continuer son adhésion à différentes associations médicales professionnelles, furent des facteurs significatifs concluant au maintien du statut de résident. De plus, le contribuable était assuré de la présence d'un emploi lors de son retour au Canada. Tous ces facteurs démontraient une absence temporaire

147. 66 D.T.C. 790, décision de la Commission d'appel de l'impôt.

148. [1975] C.T.C. 2156, décision de la Commission de révision de l'impôt.

149. [1978] C.T.C. 2071, décision de la Commission de révision de l'impôt.

et une intention de revenir ultérieurement au Canada.

Le fait de prouver l'accomplissement d'actes positifs et concrets visant l'abandon des liens de résidence, sera un facteur significatif pour démontrer la perte d'une résidence fiscale.¹⁵⁰ Notons à cet égard l'arrêt Schujahn c. M.N.R.¹⁵¹ où le contribuable avait mis fin aux abonnements des diverses associations dont il était membre en quittant le Canada, en plus de s'empresser de reprendre son abonnement auprès d'une association américaine qu'il avait délaissée lors de son arrivée au Canada. La décision récente de la Cour canadienne de l'impôt dans Bergelt c. M.N.R.¹⁵² abonde dans le même sens. Le contribuable, qui avait délaissé l'appartenance à la majorité des associations dont il était membre, fut déclaré non-résident pour la période où il était absent du Canada. Il avait de plus fermé la majorité de ses comptes de banque détenus au Canada, et avait apporté avec lui aux États-Unis ses vêtements, effets personnels et son automobile.

Il n'est pas pour autant vrai qu'un contribuable ne peut maintenir au Canada un certain nombre d'attachements sans être non-résident. Les arrêts Erikson c. M.N.R.¹⁵³ et Griffiths c.

150. Voir à cet effet les arrêts Erikson c. M.N.R., supra, note 125, et Griffiths c. M.N.R., supra, note 129.

151. Supra, note 123.

152. Supra, note 124.

153. Supra, note 125.

M.N.R.¹⁵⁴ sont deux arrêts où un contribuable fut trouvé non-résident du Canada, malgré la détention de certains attachements économiques avec le Canada. Comme le mentionne le juge Collier dans l'arrêt Griffiths:

"I see nothing incompatible with a severance of residence, but the keeping of investments, in this country."¹⁵⁵

Mentionnons également l'arrêt York c. M.N.R.¹⁵⁶ où le contribuable avait quitté le Canada en y laissant une propriété en son nom où demeuraient ses enfants et son épouse, des comptes de banque et des abonnements à certaines associations professionnelles, en plus d'obtenir au Canada des contrats pour son emploi. L'ensemble des faits démontrait que le contribuable n'était plus résident du Canada, les seuls liens qu'il maintenait au Canada étant ceux d'une époque passée. Il avait dorénavant établi le centre de sa vie à l'étranger, aux États-Unis.

Le fait pour un individu de s'absenter du Canada et d'abandonner la majorité de ses attachements avec le Canada ne signifie pas nécessairement qu'il y aura perte du statut de résident, surtout lorsque l'absence du Canada n'est que temporaire et que cet individu retrouvera à son retour la majorité des attachements qu'il avait abandonnés à son départ.

154. Supra, note 129.

155. Voir Griffiths c. M.N.R., supra, note 129, p. 376.

156. Supra, note 127.

L'arrêt The Queen c. Reeder¹⁵⁷ déclara résident habituel un contribuable absent du Canada avec son épouse pour une période de 8 mois, et ce même si le seul lien d'attachement maintenu avec le Canada était un compte de banque. Cet arrêt marque une transition au niveau de l'interprétation et de l'importance accordée à l'expression "résident habituel".¹⁵⁸ Il indique que la situation où un individu s'absente du Canada ne sera pas influencée par le fait qu'il y ait abandon de la majorité des liens d'attachement, si le Canada demeure le lieu où un individu "regularly, normally, or customarily lives, in the settled routine of his life".

Notons à l'opposé, l'arrêt Marois c. M.N.R.¹⁵⁹ où la seule présence au Canada de divers comptes de banque ne fut pas jugée suffisante pour que le contribuable soit déclaré résident du Canada. Le contribuable a toutefois été déclaré résident présumé du Canada en vertu des dispositions du paragraphe 250(1) de la loi, à titre de personne travaillant à l'étranger dans le cadre d'un programme d'aide au développement international.¹⁶⁰

157. Supra, note 122.

158. Voir HANSEN, B.G., "Individual Residence", loc. cit., supra, note 77, p. 695.

159. Supra, note 142.

160. Voir la section 4.2.4 du quatrième chapitre.

2.2.3.5 L'intention du contribuable

La jurisprudence canadienne fait référence depuis assez longtemps à l'intention d'un contribuable comme étant un des facteurs permettant de déterminer une résidence fiscale. Le premier arrêt au Canada traitant de ce sujet, se révèle être également, à la connaissance de l'auteur, le premier arrêt à analyser la résidence d'un individu en droit fiscal. Le juge Dysart, de la Cour du Banc du Roi du Manitoba, précise ce qui suit relativement au principe de la résidence dans l'arrêt In Re Income Tax Act:

"It is founded on actual physical presence in a place for some appreciable period of time, coupled with an intention to remain there. The intention may be inferred from the circumstances surrounding his presence or from the relationship which he bears to the place."¹⁶¹

Dans cet arrêt, un individu qui cessa de résider dans la province du Manitoba pour s'établir à Ottawa (pour la durée de son mandat de député), fut déclaré non-résident de cette province vu le peu de présence physique à cet endroit, et vu l'abandon d'un grand nombre de ses liens d'attachement. Le juge mentionne indirectement l'intention du contribuable, cette dernière se dégageant des faits. Il n'est aucunement fait mention de toute intention avouée de la part du contribuable.

161. 41 Manitoba Reports, 621, p. 624.

Le juge Rand de la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., fait également référence à l'élément intentionnel lorsqu'il mentionne que:

"The gradation of degrees of time, object, intention, continuity and other relevant circumstances, ..."¹⁶²

Également, il s'exprime ainsi sur les différentes qualités (permanente, habituelle, temporaire) que peut prendre le terme "résidence":

"... and that quality is chiefly a matter of degree to which a person in mind and in fact settles into or maintains or centralizes his ordinary mode of living."¹⁶³

Le plus haut tribunal du pays rejette toutefois la déclaration fautive d'intention du contribuable de résider aux Bermudes, puisque non concrétisée dans les faits.

L'arrêt Beament c. M.N.R.¹⁶⁴ ne retient pas quant à lui l'intention du contribuable de maintenir sa résidence canadienne, alors que ce dernier était absent du Canada pour une période de 7 ans. Au même effet, l'arrêt Luks c. M.N.R.¹⁶⁵ rejette l'intention comme étant un élément pertinent pour déterminer la résidence fiscale d'un individu. En l'espèce, le contribuable avait quitté le Canada avec l'intention avouée

162. Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 63.

163. Id., p. 64.

164. Supra, note 112.

165. 64 D.T.C. 444.

de s'établir aux États-Unis, pour revenir au pays seulement douze jours après son départ. Le tribunal décida, avec raison d'ailleurs, que le contribuable avait toujours été résident du Canada au cours de l'année de son départ, et ce, malgré son intention avouée.

À l'opposé, l'arrêt No 416 c. M.N.R.¹⁶⁶ affirme qu'un individu qui quitte le Canada pour s'établir aux États-Unis, sera non-résident du Canada pendant cette période, même s'il revient au Canada 4 mois après son départ. Il n'y est aucunement fait mention de l'intention du contribuable, mais comme ce dernier avait pratiquement abandonné la majorité de ses liens de résidence, à l'exception de quelques vêtements et objets personnels conservés au Canada, l'intention de s'établir à l'extérieur du Canada était présente à la date où il avait quitté le Canada.

La différence entre ces deux derniers arrêts consiste en la matérialisation de l'intention du contribuable. À l'intérieur du premier, l'intention avouée n'avait pas pris naissance de façon concrète, tandis que dans le second, il appert, de par les gestes concrets du contribuable (son "course of conduct"), que ce dernier avait véritablement l'intention de quitter le Canada.

Même si les concepts de domicile et de résidence fiscale sont totalement différents l'un de l'autre, l'élément inten-

166. Supra, note 141.

tionnel ne doit pas pour autant être écarté du débat de la résidence fiscale. Cette intention peut souvent se présumer des circonstances particulières d'une situation. Ainsi, dans l'arrêt Schujahn c. M.N.R.,¹⁶⁷ les faits et les gestes accomplis par le contribuable démontraient de façon objective que ce dernier prévoyait vraiment quitter le Canada. Dans pareille situation, l'intention d'un contribuable d'abandonner sa résidence fiscale est présumée:

"Intention, however, a fact which is not easy to ascertain and therefore is often inferred from other more easily determined facts."¹⁶⁸

L'intention du contribuable demeure avant tout un élément subjectif dans sa nature, s'appréciant objectivement pour les fins de la résidence fiscale, c'est-à-dire à la lumière des faits précis d'une situation. Si les faits ne concordent pas avec l'intention du contribuable, cette dernière ne sera pas retenue. Si l'intention prend la forme d'actes et de gestes concrets, elle demeurera tout à fait pertinente:

"While determining residence the intention of the particular taxpayer can only be a minor factor and must always be viewed objectively against all surrounding facts, ..."¹⁶⁹

Deux décisions récentes témoignent de l'importance que les tribunaux accordent à l'intention du contribuable au niveau de la détermination d'une résidence fiscale, lorsque

167. Supra, note 123.

168. Voir BALE, G.C., "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 54, p. 37.

169. Voir Erikson c. M.N.R., supra, note 125, p. 627.

cette intention concorde avec les faits présents d'une situation.

Dans l'arrêt Roy c. M.N.R.,¹⁷⁰ le commissaire Taylor rejette l'intention avouée du contribuable de s'établir en Irlande, puisque ne concordant pas avec les faits. Les seuls liens d'attachement du contribuable en Irlande étaient la conséquence directe de son emploi. Le contribuable n'avait pas saisi de plus l'opportunité qui lui était offerte de devenir citoyen de l'Irlande.

À l'opposé, l'arrêt Bergelt c. M.N.R.¹⁷¹ retient l'intention avouée du contribuable de s'établir aux États-Unis. En l'espèce, le contribuable quitta le Canada pour les États-Unis en septembre 1980, où il exerça les fonctions reliées à son emploi. Il cessa la presque totalité de ses liens d'attachement immédiats avec le Canada, c'est-à-dire l'abandon de ses comptes de banque (à l'exception d'un compte conjoint détenu avec son épouse pour le retrait de fonds nécessaires pour les réparations effectuées sur la résidence familiale), l'abandon de la majorité de ses participations dans des associations, en plus d'apporter avec lui ses vêtements, effets personnels et sa voiture. En avril 1981, suite au changement d'orientation de son employeur, le contribuable revint au Canada. La seule question en litige était de savoir si le contribuable était

170. Supra, note 115.

171. Supra, note 124.

non-résident fiscal du Canada pendant la période de 8 mois visée par sa présence aux États-Unis.

Le commissaire Tremblay s'exprime ainsi pour rejeter l'argumentation du procureur du Ministère du Revenu à l'effet que "the issue is not intention, the issue is the facts that are present or not present":

"This does not mean, however, that intention cannot be considered."¹⁷²

L'intention avouée du contribuable au moment de son départ du Canada est pertinente, prenant toute sa valeur du fait de l'abandon par ce dernier de l'ensemble de ses liens d'attachement immédiats avec le Canada. Notons à titre d'exemple que le contrat d'emploi du contribuable contenait une clause prévoyant l'octroi d'une somme d'argent pour l'acquisition d'une propriété aux États-Unis. Ce dernier élément démontre une intention de s'établir en permanence aux États-Unis au moment du départ du Canada.

Comme le mentionne le juge Tremblay, les faits significatifs en faveur de l'abandon d'un statut de résident sont retenus au même titre que l'intention, si cette dernière est à l'image de la réalité:

"Among all the facts adduced in the evidence in a case of this nature, one must distinguish between the factors which are significant to the substance and those which are only incidentals."¹⁷³

172. Id., p. 2038.

173. Supra, note 171, pp. 2038 et 2039.

Le juge Tremblay conclut à la perte du statut de résident pour les périodes visées par l'absence du Canada, les faits démontrant véritablement l'abandon de la résidence fiscale canadienne et l'établissement en permanence aux États-Unis.

Quelques années plus tôt, la Cour fédérale s'était clairement prononcée en faveur de la pertinence de l'intention d'un contribuable. En effet, le juge Collier dans l'arrêt Griffiths c. M.N.R., s'exprimait ainsi:

"In determining the issue before me, the stated intention of the taxpayer can only be a minor factor. It is of course in the interests of the plaintiffs to avow he has severed his residential relationship with this country. That stated intention must be carefully and objectively weighed against all surrounding facts."¹⁷⁴

Les deux arrêts qui semblent avoir donné une orientation nouvelle à la jurisprudence canadienne au niveau de la présence de l'élément intentionnel, datent de 1972. Ils ont été rendus par le commissaire Frost dans les causes de Kallos c. M.N.R.¹⁷⁵ et Kirby c. M.N.R.¹⁷⁶. Si à prime abord ces deux arrêts paraissent similaires, en ce qu'ils insistent tous deux sur l'élément subjectif de l'intention, ils n'en demeurent pas moins différents.

Dans l'arrêt Kallos, le contribuable quitta le Canada pour travailler aux États-Unis au début de septembre 1968,

174. Supra, note 129, p. 377.

175. [1972] C.T.C. 2100.

176. [1972] C.T.C. 2101.

sans toutefois abandonner la majorité de ses liens d'attachement (le principal étant la détention d'une habitation au Canada). Se basant sur le fait que le contribuable, lors de l'acceptation de son emploi aux États-Unis, avait l'intention de s'y établir en permanence et qu'il n'avait pas l'intention de revenir au Canada, le tribunal décida qu'il avait cessé sa résidence canadienne à la date où il quitta le Canada:

"... a taxpayer, cannot be considered to have two residences for income tax purposes, when one is unwanted and the taxpayer is physically out of the country on a full time job."¹⁷⁷

Quoique le jugement est satisfaisant, le cheminement du commissaire ne l'est pas pour autant. Premièrement, ce dernier est avare de commentaires sur les liens que le contribuable conservait au Canada au cours de la période suivant son départ du Canada. Deuxièmement, le commissaire semble assimiler le concept de résidence fiscale à celui de résidence dans son sens littéral ou figuré.¹⁷⁸

L'arrêt Kirby pousse beaucoup plus loin le concept de l'élément subjectif, non pas au niveau de sa pertinence ou de son utilité, mais bien au niveau de son contenu et de son caractère. Comme le mentionne le commissaire:

177. Voir Kallos c. M.N.R., supra, note 175, p. 2101.

178. Voir McGREGOR, G., "Domicile Tests for Residence?", dans Around the Courts, (1972), 20 Canadian Tax Journal, 125, p. 126.

"Change of residency requires some evidence of the intention of the appellant to become permanently resident in another country."¹⁷⁹

En l'espèce, le contribuable disposa de l'entreprise d'assurance qu'il exploitait au Canada. Il avait quitté le pays pour environ 18 mois tout en y maintenant un bureau d'affaires et des investissements. Pendant son absence, il était en constante mobilité et ne s'établit de façon concrète dans aucun des pays qu'il visita.

D'après les propos du commissaire, tels qu'énoncés plus haut, il ne semble pas qu'il soit pertinent pour un contribuable de montrer son intention de s'établir à l'étranger ou son intention de ne pas revenir au Canada. Plutôt, le contribuable devrait démontrer son intention de devenir "permanently resident in another country" et, à défaut, le statut de résident du Canada serait maintenu. Notons avec intérêt que dans cette cause le contribuable était ultérieurement revenu au Canada, alors que dans l'arrêt Kallos, le contribuable n'était pas revenu au Canada.

Ces deux derniers arrêts peuvent porter à croire que "l'intention" devient un élément essentiel du concept de la résidence fiscale. Ils ont été vivement critiqués. Comme le mentionne un auteur en analysant ces deux arrêts:

"While intention is a main test for change of domicile it is really irrelevant to a change of residence."¹⁸⁰

179. Supra, note 176, p. 2104. Voir le chapitre troisième pour une critique.

180. Voir MCGREGOR, G., "Domicile Tests for Residence?", dans Around the Courts, loc. cit., supra, note 178, p. 127.

Depuis ces deux décisions, de nombreux arrêts ont affirmé de façon non équivoque que, même si les concepts de domicile et de résidence fiscale étaient différents l'un de l'autre, il n'en demeure pas moins que l'intention s'avère un facteur pertinent à l'intérieur du débat sur la résidence fiscale d'un individu. Citons ici Hansen qui reconnaissait, implicitement, la pertinence de l'intention d'un contribuable:

"Residence ... may be decided on factors quite distinct from the evidence of the taxpayer's intention".¹⁸¹

2.2.3.6 Liens d'attachement dans d'autres juridictions

Il n'est pas rare de voir les tribunaux statuer en faveur d'une résidence fiscale canadienne tout en retenant les relations qu'un individu possède avec une autre juridiction où il est présent physiquement. Celles-ci permettent souvent de démontrer l'attachement voulu du contribuable envers ce lieu. Elles se révéleront particulièrement pertinentes dans des situations d'absence physique temporaire.

Dans les situations où un individu quitte le Canada de façon permanente, le tribunal retiendra souvent comme élément pertinent, les actes positifs accomplis par le contribuable pour se créer des liens d'attachement dans un autre pays.¹⁸²

181. Voir HANSEN B.G., "Individual Residence", loc. cit., supra, note 77, p. 693.

182. Voir à cet effet les arrêts No. 416 c. M.N.R., supra, note 141; Schujahn c. M.N.R., supra, note 123; York c. M.N.R., supra, note 127 et Bergelt c. M.N.R., supra, note 124.

À l'opposé, si une absence du Canada ne se révèle pas de nature permanente, le tribunal soutiendra que l'absence ou le peu de relations avec un autre pays est un facteur démontrant le caractère temporaire de la présence dans ce pays.

Les arrêts The Queen c. Reeder¹⁸³ et Erickson c. M.N.R.¹⁸⁴ permettent de constater que si les seuls attachements du contribuable envers le pays où il est présent physiquement sont de nature temporaire, en étant la conséquence directe de son emploi à cet endroit, ils ne pourront permettre de soutenir que le contribuable avait l'intention de s'établir en permanence à cet endroit.

Mais cela ne permet pas pour autant d'avancer que si un contribuable possède certains liens de nature plus permanente avec une autre juridiction, il ne sera pas résident du Canada. L'arrêt Thomson c. M.N.R.¹⁸⁵ est sans équivoque sur ce sujet. Le contribuable, en plus de détenir une propriété résidentielle au Canada où il passait ses étés avec sa famille, détenait également des propriétés immobilières aux États-Unis

183. Supra, note 122, où le juge Mahoney mentionne, à la p. 262, que les seuls liens avec la France étaient ceux "... undertaken during the term of his absence, which were necessary to permit him and his family to enjoy an acceptable and expected lifestyle while in France. "... the ties in France were temporarily undertaken and abandoned on his return to Canada."

184. Supra, note 101.

185. Supra, note 7.

où il était présent durant l'autre partie de l'année. Cela n'empêcha pas la Cour suprême du Canada de statuer que le contribuable était résident du Canada, le Canada étant l'endroit où ce dernier résidait de façon habituelle (dans le cours normal de sa vie). Ainsi, le fait de détenir des liens d'attachement dans une juridiction autre que celle qui prétend à l'assujettissement, ne signifie pas que le contribuable ne puisse être résident dans cette dernière.

L'arrêt MacDonald c. M.N.R.¹⁸⁶ démontre également que la présence de liens d'attachement à l'étranger n'est pas suffisante en soi pour établir la non-résidence d'un individu, si le Canada constitue son principal centre d'intérêts. Le contribuable possédait en l'espèce divers investissements aux États-Unis ainsi que de nombreux comptes de banque. Les seuls attachements canadiens étaient un compte de banque, une voiture détenue conjointement avec son épouse et l'immuable acheté aux fins de résidence familiale. La Commission d'appel de l'impôt accorda plus d'importance aux liens d'ordre familiaux du contribuable, à l'encontre de ses relations économiques et sociales, et statua en faveur d'un statut de résident du Canada.

Un contribuable s'absentant temporairement du Canada demeurera résident du Canada, et ce, même s'il fait l'acquisition d'une "résidence" dans un pays autre que le Canada. Aucun élément de permanence ne se rattache généralement à

186. Supra, note 120.

cette habitation.¹⁸⁷

Comme le mentionne le commissaire Flanigan, dans l'arrêt Eastwood c. M.N.R.,¹⁸⁸ le fait pour un contribuable de payer ou de ne pas payer d'impôt dans un pays où il est présent physiquement, ne modifie pas le litige lui-même. Certes, il ne peut s'agir d'un élément déterminant dans l'établissement d'une résidence fiscale. Toutefois, les tribunaux ont à quelques occasions fait allusion au fait qu'un individu n'ait pas payé d'impôt dans une autre juridiction, comme étant un élément additionnel permettant de conclure à un statut de résident fiscal du Canada.¹⁸⁹

2.2.4 La jurisprudence au Québec

La jurisprudence québécoise en matière de résidence fiscale d'un individu se limite à quelques arrêts, la majorité d'entre eux rendus par la Cour provinciale, la Cour d'appel du Québec s'étant prononcée à une occasion. Cette jurisprudence a une portée assez limitée, puisqu'elle concerne uniquement des situations où un contribuable s'absentait temporairement

187. Voir Mash c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2443.

188. Supra, note 148.

189. Voir à cet effet les arrêts R. c. Reeder, supra, note 122; Morton c. M.N.R., supra, note 111 et Roy c. M.N.R., supra, note 115.

du Québec (c'est-à-dire n'y était pas présent le dernier jour d'une année d'imposition), pour y revenir par la suite.

À cet égard, simplifier le débat et soutenir que les tribunaux du Québec se contentent d'appliquer les arrêts rendus en vertu de l'autorité de la Loi de l'impôt sur le revenu, aurait comme effet de laisser de côté la particularité et l'originalité des jugements du Québec.

À la connaissance de l'auteur, le premier jugement rapporté sur le sujet est celui de Edward c. S.M.R.Q.¹⁹⁰ rendu par le juge Noël de la Cour provinciale. Le contribuable, professeur à l'Université McGill, s'était fait accordé un congé sabbatique pour une période d'environ une année commençant dans l'année d'imposition 1972. Il fut cotisé pour toute l'année d'imposition 1972 comme résident du Québec, et ce, même s'il était absent physiquement du Québec depuis juillet de l'année en question.

Le tribunal statua que le contribuable avait toujours été résident au cours de l'année, résidant ordinairement au Canada, c'est-à-dire "dans le cours normal de son mode de vie" et, qu'à ce titre, il n'avait pas mis fin à ses liens de résidence au Québec (il avait loué sa demeure pour la même période de temps que celle visée par son absence, et avait maintenu ouverts ses comptes de banque).

190. Supra, note 8.

Le jugement de Brais c. S.M.R.Q.¹⁹¹ est au même effet que le précédent. Il affirme qu'un séjour temporaire à l'étranger dans le but de poursuivre des études et des recherches ne modifie aucunement le statut de résident du contribuable, si la preuve des faits et gestes de ce dernier démontre qu'il a toujours eu "consciemment ou non", l'intention de revenir au Québec.

Les trois arrêts de la Cour provinciale dans les causes de Benoit c. S.M.R.Q.,¹⁹² Bose c. S.M.R.Q.,¹⁹³ et Joffe c. S.M.R.Q.,¹⁹⁴ concernent également des périodes d'absence temporaire du Québec dans le cadre d'un séjour d'études à l'étranger. Il a été décidé que les contribuables demeuraient résidents du Québec pendant cette période d'absence.

En l'espèce, les appelants, tous professeurs à l'Université de Montréal, s'étaient fait accorder une année sabbatique. Ils quittèrent le Canada pour environ un an ayant mis fin à leur contrat d'emploi avec l'université. Leur voiture fut vendue et ils louèrent leur habitation respective pour exactement la même période de temps que celle visée par la

191. Jugement non publié de la Cour provinciale portant le numéro 550-02-002223-78, daté du 1er mai 1980.

192. Jugement non publié du juge Yves Laurier de la Cour provinciale de Montréal daté du 30 octobre 1978 et portant le numéro 19-000088-749.

193. Deuxième jugement de cette série d'arrêts, portant le numéro 19-000 091-743.

194. Troisième jugement de cette série d'arrêts, portant le numéro 19-000 089-747.

période d'absence du Québec. Ils conservaient par contre des comptes de banque au Québec, en plus de maintenir leur appartenance à diverses associations du corps professoral de l'université. Ils n'étaient aucunement dans l'obligation de reprendre l'enseignement à leur retour au Québec, mais ils possédaient tous l'intention avouée de revenir au Canada. Les contribuables ne payèrent aucun impôt dans le pays où ils avaient été présents physiquement lors de leur absence du Québec.

Dans ces jugements, qui sont pratiquement identiques, le juge Laurier affirme que l'expression "résident du Québec" devait s'entendre dans son sens usuel et grammatical et, qu'en l'espèce, les contribuables n'avaient aucunement l'intention de s'établir en permanence à l'étranger, ayant tous l'intention avouée de revenir au Québec une fois le séjour à l'étranger terminé. Cette intention dénota, selon le juge, le caractère temporaire de la présence à l'étranger. Les contribuables avaient de plus maintenu des liens concrets et substantiels avec le Québec. Au sujet du rôle de l'intention à l'intérieur de la détermination d'une résidence fiscale d'un particulier, le juge Laurier s'exprime ainsi:

"Certes, l'établissement d'une résidence est d'abord une question de faits, mais il existe un courant constant de jurisprudence se rapportant à la notion de "résidence" où l'intention du contribuable fut retenue, non seulement pour déterminer la résidence fiscale d'une personne mais également la cessation de résidence à un endroit donné."¹⁹⁵

195. Joffe c. S.M.R.Q., supra, note 194, p. 5 et Benoit c. S.M.R.Q., supra, note 192, p. 5.

De par les propos mêmes du juge qui conclut uniquement en se référant au fait que les contribuables n'avaient pas prouvé l'intention d'établir leur résidence permanente en dehors du Canada, nous croyons que ces arrêts sont une indication de l'importance que reçoit l'intention au niveau de la détermination d'une résidence fiscale en droit québécois.

Le juge Filion de la Cour provinciale, dans l'arrêt Waiswell c. S.M.R.Q.,¹⁹⁶ mentionne également qu'un contribuable s'absentant de façon temporaire du Québec pour une période d'un an, sera toujours imposable au Québec sur ses revenus gagnés à l'étranger. Il s'agissait en l'espèce d'un contribuable engagé par la Ministère de la défense nationale pour enseigner en Hollande.

Le jugement nous paraît insatisfaisant, non pas en ce que le contribuable était non-résident fiscal, mais au niveau du raisonnement du juge. Ce dernier stipule, en effet, que le requérant est toujours responsable d'un impôt au Québec en vertu de l'article 816 (maintenant l'article 1092) de la Loi sur les impôts (au même effet que le paragraphe 115(2) de la loi fédérale), étant un professeur non-résident réputé employé au Québec. Plus loin dans son jugement, le juge se réfère à l'arrêt Edward à l'effet qu'une personne demeure résidente pendant une absence temporaire du Québec. Pourquoi alors appliquer les dispositions de l'article 816 (qui ne reçoivent

196. [1977] R.D.F.Q. 62.

application que dans le cas de personnes ne résidant pas au Canada), si le contribuable demeure toujours résident du Québec pendant son absence? Nous estimons que le juge aurait dû uniquement se baser sur la non-cessation du statut de résident du Québec, et non sur le fait qu'une telle personne était présumée employée au Québec pendant son absence, et de ce fait imposable au Québec.

La Cour d'appel, dans l'arrêt S.M.R.Q. c. Roy,¹⁹⁷ se devait de statuer sur le statut d'un contribuable pendant une absence physique d'un an due à un congé sabbatique. Le contribuable n'avait abandonné pratiquement aucun lien de résidence avec le Québec. Pendant son absence, son épouse et ses enfants demeuraient au Québec à l'intérieur de la résidence familiale. Il soutenait que les dispositions de la loi concernant la résidence pour une partie de l'année devaient recevoir application et, qu'à ce titre, il ne serait imposable au Québec pour l'année de son retour que pour la période où il avait été présent physiquement au Québec.

Le juge Halpin de la Cour provinciale¹⁹⁸ avait statué que le contribuable était non-résident pendant son séjour aux États-Unis. Ainsi, les règles de la résidence pour une partie

197. [1979] R.D.F.Q. 37.

198. Jugement numéro 19-004 680-71, daté du 17 avril 1973.

une partie de l'année recevaient application.¹⁹⁹

Le juge en chef de la Cour d'appel, Marcel Crête, en se basant notamment sur l'autorité des arrêts Thomson, Schujahn et Reeder, décida que le contribuable n'était pas pour autant non-résident fiscal du Québec malgré une absence physique du Québec. Le juge insista sur le maintien de la majorité des liens d'attachement du contribuable avec le Québec (lien d'emploi, liens familiaux et économiques) et également, sur le fait que ce dernier n'avait pas l'intention de s'établir aux États-Unis. Le tribunal retint également comme élément pertinent l'absence du paiement d'impôt aux autorités américaines sur les revenus gagnés aux États-Unis.

À ce jour, l'arrêt le plus détaillé en matière de résidence fiscale sous la Loi sur les impôts, est celui du juge Laganière de la Cour provinciale dans Lafrance c. S.M.R.Q.²⁰⁰ Comme tous les arrêts québécois sur le sujet, il concerne un contribuable temporairement à l'extérieur du Québec lors d'un congé sabbatique. En l'espèce, le contribuable quitta le

199. Le juge Halpin associe, nous croyons, la résidence fiscale à la présence physique du contribuable, à l'effet qu'une personne ne peut être résidente en un endroit si elle est présente physiquement dans un autre lieu. Il s'exprime ainsi:

"... le requérant, même s'il avait une résidence à son domicile dans la province de Québec, n'a pas résidé de septembre 1967 à septembre 1968".

Propos tels que rapportés aux pp. 38 et 39 du jugement de la Cour d'appel du Québec.

200. [1980] R.D.F.Q. 25.

Québec avec son épouse et ses enfants en mars 1972 pour revenir au Québec en juin 1973 après un séjour en France. Durant son absence, le contribuable avait loué sa maison sans se réserver le privilège de pouvoir y habiter en tout temps. Il n'avait conservé aucun compte de banque au Québec, et avait informé les autorités gouvernementales de son absence du Québec. Durant la période de son absence, le contribuable avait maintenu son adhésion à diverses associations professionnelles, et il ne paya aucun impôt sur le revenu à l'étranger. Le Ministère du Revenu cotisa le requérant pour l'année 1972 à titre de résident du Québec le dernier jour de cette année d'imposition, et inclut dans son revenu les montants de bourse reçus du gouvernement alors qu'il séjournait en France.

Dans son jugement, le juge réitère le principe qu'un contribuable demeure résident fiscal le dernier jour de l'année d'imposition même s'il s'absente temporairement du lieu de sa résidence ordinaire ou habituelle.²⁰¹ Au niveau de l'intention avouée du contribuable de s'établir de façon permanente en France, le juge mentionne qu'il ne suffit pas de s'interroger sur nos propres intentions, celles-ci devant être

201. Le juge fait référence ici à l'arrêt de la Commission de révision de l'impôt dans Park c. M.N.R. [1979] C.T.C. 2817, où il fut également décidé qu'un contribuable demeure résident d'une province (en l'espèce Terre-Neuve), même si ce dernier n'y est pas présent physiquement le dernier jour d'une année d'imposition, son absence n'étant que temporaire; voir également Hoyt c. M.N.R. [1977] C.T.C. 2401.

rencontrées par des actes concrets:

"Il n'est pas hors de proportion de faire remarquer que nous ne pouvons pas sonder les esprits ni les coeurs afin d'arriver aux intentions. Un philosophe agraire a dit qu'il était difficile de savoir ce que quelqu'un pensait ou avait pensé, ce qu'il disait comptant moins, dans ce processus de déceler les intentions dans le concret. Il ajoutait, cependant, qu'en examinant ce que quelqu'un faisait et comment il le faisait, on pouvait plus facilement déceler sa pensée."²⁰²

Le juge Laganière retient l'intention avouée du contribuable de s'établir en permanence à l'étranger. Toutefois, il ne lui accorde aucune importance puisque rien ne démontre dans les faits l'intention réelle du contribuable de s'établir de façon permanente en France. Il note à cet égard que l'octroi du congé sabbatique prévoyait que le contribuable devait reprendre l'enseignement à l'université pour une période d'une année, à son retour au Québec.

Le juge rejoint les décisions récentes en droit fédéral où il est mentionné que l'intention du contribuable ne doit s'apprécier qu'objectivement en regard des actes et gestes concrets accomplis.

Le juge André Forget de la Cour provinciale confirme, dans l'arrêt Arseneault c. S.M.R.Q.,²⁰³ la jurisprudence fédérale et québécoise à l'effet qu'une absence temporaire du lieu normal et habituel d'une résidence fiscale ne fait pas

202. Supra, note 200, p. 32.

203. [1981] R.D.F.Q. 13.

perdre le statut de résident à un contribuable. Aux prétentions du procureur de l'appelant qui soutenait que l'intention de retour du contribuable n'était pas pertinente, reprochant aux tribunaux d'assimiler la résidence fiscale et le domicile, le juge se contente de mentionner qu'il "n'en est pas du tout ainsi", sans préciser davantage.

2.3 Le concept de résidence habituelle ou de résidence ordinaire

2.3.1 La législation

En vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu, toute personne résidant au Canada à une date quelconque d'une année d'imposition s'entend également d'une personne qui "résidait habituellement" au Canada à cette époque.²⁰⁴ La Loi sur les impôts du Québec est au même effet, si ce n'est qu'elle utilise l'expression "résidait ordinairement" au Québec ou au Canada, au lieu de l'expression "résider habituellement".²⁰⁵

204. Le paragraphe 250(3) de la Loi fédérale de l'impôt sur le revenu se lit comme suit:

"Dans la présente loi, la mention d'une personne résidant au Canada vise aussi une personne qui, à l'époque considérée, résidait habituellement au Canada."

205. L'article 10 de la Loi sur les impôts du Québec est ainsi rédigé:

"La mention d'une personne résidant au Québec ou au Canada vise aussi aux fins de la présente partie une personne qui, à l'époque en question, résidait ordinairement au Québec ou au Canada."

La législation fiscale ne précise en aucune façon l'expression "résident habituel" du Canada ou "résidait ordinairement au Québec ou au Canada". Les tribunaux ont donc été appelés à préciser ces expressions.

2.3.2 Interprétation et signification

2.3.2.1 Sens usuel et commun

Les tribunaux se réfèrent aux définitions contenues dans les dictionnaires comme étant le point de départ de la signification accordée à ces expressions.²⁰⁶ Le dictionnaire le Nouveau Petit Larousse,²⁰⁷ les définit comme suit: "habitude": disposition acquise par des actes répétés, manière de vivre, ordinairement; "ordinaire": qui est conforme à l'ordre établi, à l'usage habituel; "habituel": passe en habitude. Ces expressions s'entendent donc généralement comme signifiant résider au Canada ou au Québec dans le cours normal des choses, conformément à ses habitudes ou à son style de vie.

206. Voir les arrêts Thomson c. M.N.R., supra, note 7, pp. 52, 53 et 76; voir également S.M.R.Q. c. Roy, supra, note 197, p. 39.

207. Le Nouveau Petit Larousse, op. cit., supra, note 99.

2.3.2.2 Résidence dans le cours normal d'une vie

La Cour suprême du Canada fut le premier tribunal du pays à se pencher sur l'interprétation des termes "ordinarily resident in Canada", ou "résidant habituellement au Canada".²⁰⁸ À la connaissance de l'auteur, l'arrêt Thomson c. M.N.R. est le seul arrêt en droit canadien qui analyse cette expression et son rapport avec l'expression "résident". Ainsi, il constitue la base de toute discussion sur le sujet.

La Cour suprême mentionne qu'un individu est "habituellement résident" à l'endroit

"... where in the settled routine of his life he regularly, normally or customarily lives."²⁰⁹

Le juge Rand est le plus explicite sur le sujet. Il mentionne ce qui suit sur la signification de l'expression:

"It is held to mean residence in the course of the customary mode of life of the person concerned, and it is contrasted with special or occasional or casual residence. The general mode of life is, therefore, relevant to a question of its application."

"Ordinary residence can best be appreciated by considering its antithesis, occasional or casual or deviatory residence. The latter would seem clearly to be not only temporary in time and exceptional in circumstances, but also accompanied by a sense of transitoriness and return."²¹⁰

208. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7.

209. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 70, jugement du juge Estey.

210. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 64.

En l'espèce, le tribunal considéra l'appelant résident et habituellement résident du Canada. En plus de posséder au Canada un degré d'attachement substantiel, le contribuable avait l'habitude et l'usage de venir au Canada au même endroit avec régularité année après année, et ce, "in the course of his customary mode of life". Il ne s'agissait donc pas de simples séjours ou visites effectuées de temps en temps, de façon irrégulière, mais bien d'une pratique établie faisant partie des habitudes de vie les plus intenses du contribuable.²¹¹ Les présences du contribuable au Canada ne relevaient pas du hasard ou de l'imprévu. Elles étaient prévues et planifiées.

La signification donnée à cette expression par les tribunaux anglais est identique à celle retenue par la Cour suprême. Lord Buckmaster, dans l'arrêt C.I.R. c. Lysaght, s'exprime ainsi:

"... ordinarily resident means in my opinion no more than the residence is not casual and uncertain but that the person held to reside does so in the ordinary course of his life."²¹²

Dans le même arrêt, Viscount Sumner insiste sur le fait que l'expression "ordinairement ou habituellement" s'entend

211. Mentionnons à cet égard l'expression anglaise "frequency and routine of life", qui identifie bien le fait qu'en l'espèce le contribuable résidait ordinairement ou de façon habituelle au Canada.

212. Supra, note 80, p. 248.

par contraste à son opposé "extraordinairement" et que

"... that part of the regular order of a man's life, adopted voluntarily and for settled purposes, is not extraordinarily."²¹³

Il appert donc, d'après ces quelques extraits, que la résidence habituelle ou ordinaire d'un contribuable fait référence au lieu où sont centrés ses intérêts et une partie importante de sa vie. Il s'agit de l'endroit où le contribuable vit de façon habituelle ou ordinaire, c'est-à-dire l'endroit où il vit dans le cours normal de sa vie.

2.3.2.3 Utilité et rôle de l'expression

Les tribunaux semblent confus quant à la place que doit recevoir cette expression en droit fiscal. Vise-t-elle des situations qui ne seraient pas comprises à l'intérieur du terme "résident"? Y aurait-il deux classes de personnes résidant au Canada ou au Québec?; celle "résidant", et celle "résidant habituellement ou ordinairement".

Le juge Rand de la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., mentionne que l'expression doit recevoir une interprétation restrictive. Serait-ce que l'expression "ordinarily resident" s'interprète en regard de certaines situations qui seraient comprises à l'intérieur de

213. Id., p. 243.

l'expression "resident" et, qu'à cet égard, un individu qui est résident du Canada ou du Québec comprend celui qui est habituellement résidant au Canada ou au Québec? Doit-on, par contre, interpréter l'expression sans égard au terme "résident" pour conclure que dans certains cas un individu peut être "résident", du Canada ou du Québec sans toutefois y être "résident habituel ou ordinaire"?²¹⁴

Le juge Rand ne précise pas sa pensée. Il ne voit pas l'obligation de le faire puisque l'expression "ordinarily resident" est redondante. En effet, même si elle possède une signification particulière, elle n'ajoute rien au terme "résident", ce dernier comprenant toutes les situations qu'une résidence habituelle ou ordinaire pourrait contenir:

"Giving to residence in paragraphe (a) the fullest signification of which it is capable, 'ordinarily resident' becomes superfluous."²¹⁵

Le juge Taschereau, dissident, tout en accordant une signification au terme "ordinarily resident" qui rejoint celle de ses confrères, remarque que l'expression est plus large que le terme "resident" en ce qu'elle s'appliquerait à des situations non couvertes par ce dernier. Ainsi, une personne

214. Voir BALE, G.C., "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 54, p. 38.

215. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 65; voir également le juge Kellock qui consent sur ce point avec le juge Rand, en plus de mentionner ce qui suit sur la différence entre les deux expressions, à la p. 68:
"It is not necessary to consider just what the distinction may be in any particular circumstances."

résident au Canada n'est pas nécessairement une personne rési-
dant habituellement au Canada:

"The context further indicates that the words "ordinarily resident" are broader than the word "residing", and that the former were used to cover a field that the latter did not occupy. The aim of Parliament was to tax not only those residents of Canada, those who have their permanent home, their settled abode, but also those who lived here most of the time, even if they are absent on temporary occasions. The first group comes under the classification of 'resident', and the second under that of 'ordinarily resident'.²¹⁶

Pour le juge Taschereau, il semble que pour être résident habituel du Canada un individu doit avant tout être résident du Canada. Ce dernier ne cesserait pas alors d'être résident du Canada dans l'éventualité où il s'absente de façon temporaire. Il demeurerait alors résident habituel ou ordinaire du Canada. Il conclut que le contribuable n'est pas résident du Canada, puisqu'il est avant tout un résident des États-Unis effectuant des visites au Canada, ces dernières n'ayant pas la qualité et la substance requise pour permettre l'acquisition du statut de résident. De plus, le contribuable ne peut être résident habituel ou ordinaire du Canada. En effet, il ne s'absente pas temporairement du Canada à titre de résident du Canada. D'après les propos du juge Taschereau, il nous apparaît qu'un individu ne peut acquérir une résidence fiscale canadienne par l'utilisation du terme "résident habituel". Il se devrait avant tout d'être "résident".

216. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 60.

À cet égard, mentionnons le passage suivant de l'arrêt Levene c. C.I.R.,²¹⁷ où Viscount Cave s'exprime en des termes que rejoindront plus tard ceux du juge Rand dans l'arrêt Thomson, relativement à l'expression "ordinary residence":

"... it connotes residence in a place with some degree of continuity and apart from accidental or temporary absences. So understood the expression differs little in meaning from the word 'residence' in the Acts; and I find it difficult to imagine a case which a man while not resident here is yet ordinarily resident here."²¹⁸

Ce n'est qu'au cours des années 1970 que les tribunaux canadiens commencèrent à faire référence au concept de "résidence habituelle ou ordinaire". Le jugement de la Cour fédérale dans, The Queen c. Reeder,²¹⁹ est un exemple à cet effet. Le contribuable s'était absenté du Canada pour une période de 8 mois dans le but de suivre un stage de perfectionnement, en relation avec un emploi qu'il occupait au Canada. Il avait cessé la majorité de ses liens de résidence avec le Canada, si ce n'est le fait de posséder un compte de banque canadien. En décembre de la même année, le contribuable était de retour au pays auprès du même employeur. Il fut cotisé comme résident du Canada pour toute l'année d'imposition visée par son absence.

217. Supra, note 84.

218. Id., p. 225.

219. Supra, note 122.

Le juge Mahoney décida que le contribuable était assujéti à un impôt canadien pour toute l'année d'imposition à titre de résident habituel du Canada. Même si le juge ne fait pas référence explicitement au concept de "résidence habituelle", son jugement repose sur ce concept.²²⁰ De nombreux autres arrêts ont suivi en la matière.²²¹ Ils ne font que confirmer l'attitude des tribunaux à soutenir qu'un individu est résident habituel du Canada lors d'absence physique temporaire du Canada.

L'assujettissement à l'impôt est ainsi étendu pour couvrir des personnes résidentes du Canada qui n'y sont pas présentes physiquement. Les propos du juge Taschereau dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., à l'effet que "... those who lived

220. Voir HANSEN, B.G., "Individual Residence", loc. cit., supra, note 77, p. 696; voir également MCGREGOR, G., "Ordinary Resident Revived" dans Around the Courts, (1975), 23 Canadian Tax Journal 523, p. 524.

221. Voir entre autre les arrêts suivants: Eastwood c. M.N.R., supra, note 148; Morton c. M.N.R., supra, note 111; Bouchard c. M.N.R., supra, note 149; The Queen c. Sherwood, supra, note 145; Rajotte c. M.N.R. [1979] C.T.C. 2555; Gervais c. M.N.R., [1979] C.T.C. 2003; Mash c. M.N.R., supra, note 187; Saunders c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2436; Bresky c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2445; Brinkerhoff c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2441, Lancaster c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2448 et Magee c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2450. De nombreux arrêts antérieurs à la décision de R. c. Reeder visaient également des situations d'absence physique temporaire du Canada, mais les tribunaux se contentèrent de décider que le contribuable était toujours résident au Canada sans faire allusion au concept de résidence habituelle; voir à cet effet Russel c. M.N.R., supra, note 121; Reicker c. M.N.R. [1971] Tax A.B.C. 328; Smith c. M.N.R., supra, note 130 et Gillis c. M.N.R., supra, note 119.

here most of the time, even if they are absent on temporary occasions ..." seront des personnes "ordinarily resident" au Canada, prennent ici toutes leur signification.²²²

Toute cette jurisprudence sur le concept de la résidence habituelle ou ordinaire démontre que ce concept et celui de la résidence sont différents l'un de l'autre au niveau de leur application. Le premier s'appliquant pour des périodes d'absence physique du Canada, alors que le second est utilisé pour des situations où la présence physique au Canada est effective.

Le jugement de la Commission de révision de l'impôt dans l'arrêt Eastwood c. M.N.R.,²²³ démontre bien cette différence. En l'espèce, le contribuable, résident canadien aux fins de l'impôt sur le revenu, quitte le Canada en décembre 1968 pour enseigner aux États-Unis. Suite à son retour au Canada en juin 1969, le contribuable soutient n'être imposable à titre de résident pour l'année 1969 qu'à partir de cette date de retour. Le tribunal considéra le particulier comme résidant habituellement au Canada pour la période de son absence, puisqu'il n'avait pas cessé la majorité de ses liens de résidence. De plus, il n'avait pas l'intention de quitter définitivement le pays. Fait intéressant à noter, le commissaire Flanigan

222. Supra, note 216. Notons également que dès 1938 il fut statué, dans l'arrêt Sifton c. Sifton [1938] A.C. 656, qu'une absence temporaire du Canada ne fait pas perdre à une personne son statut de résident.

223. Supra, note 148.

mentionne que le contribuable n'était pas résident du Canada pendant la période visée. Toutefois, il demeurerait responsable d'un impôt canadien à titre de résident habituel du Canada.

La présence physique au Canada appert donc être nécessaire pour qu'un individu soit déclaré "résident" du Canada. Le concept de la résidence habituelle ou ordinaire se limite, quant à lui, aux situations où il n'y a pas de présence physique continue au Canada ou au Québec.²²⁴

Deux arrêts récents de la Commission de révision de l'impôt démontrent qu'un individu n'abandonnera pas son statut de résident fiscal, si les périodes d'absence physique du Canada sont de nature temporaire, et ce, même si elles sont prolongées.

Dans l'arrêt Erickson c. M.N.R.,²²⁵ il fut décidé qu'une absence de près de trois ans n'était pas suffisante en soi pour conclure à la cessation d'une résidence fiscale canadienne. Notons que le conjoint et les enfants du contribuable demeuraient au Canada pendant la période d'absence de celui-ci. De même, l'arrêt Roy c. M.N.R.²²⁶ stipule qu'un contribuable demeure résident du Canada pendant la durée de son absence, même si cette absence est pour une période de 4 ans.

224. À titre d'exemple, voir l'arrêt The Queen c. Sherwood, supra, note 145, où il fut décidé qu'un individu était "ordinarily resident of Canada", malgré de nombreuses périodes d'absence du Canada.

225. Supra, note 101.

226. Supra, note 115.

Ces deux décisions démontrent toutefois une attitude nouvelle de la jurisprudence. En effet, le commissaire Taylor, dans les deux arrêts, ne se réfère aucunement au concept de la "résidence habituelle". Il ne fait mention que du statut de "résident". Ses propos sont explicites à ce sujet:

"The appellant Erickson remained a resident of Canada as required under subsection 2(2) of the Act during the time material, and is subject to income tax accordingly. The Board is making no determination as to whether or not the term ordinarily resident (subsection 250(3)) has any application in this appeal, such finding being unnecessary in these circumstances. Giving to the term "resident" its fullest signification, this appellant was and remained a resident of Canada during the taxation years in question."²²⁷

Le commissaire se réfère ici aux propos tenus par le juge Rand dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.²²⁸, relativement à la non-utilité de l'expression "résident habituel" si le terme "résident" reçoit sa pleine signification. Notons toutefois que les deux derniers arrêts cités concernaient des situations d'absence temporaire du Canada, alors que l'arrêt Thomson concernait une situation inverse, où les présences physiques au Canada étaient nécessaires et suffisantes pour justifier un statut de "résident" et de "résident habituel".

227. Voir Erickson c. M.N.R., supra, note 101, p. 2125.

228. Supra, note 215.

Une décision récente de la Cour canadienne de l'impôt dans l'arrêt Glow c. M.N.R.²²⁹, confirme ces deux derniers arrêts (Erickson et Roy) quant à la non-utilité du concept de "résidence habituelle" dans des situations où un individu s'absente temporairement du Canada.

Le juge Bonner affirma qu'un contribuable demeure résident du Canada, même s'il s'absente du Canada pour une période de 8 mois avec l'intention avouée de demeurer à l'étranger pour une période de temps indéfinie. Le juge insiste sur la "timidité" avec laquelle le contribuable avait cessé ses liens de résidence. Toutefois, les seuls liens conservés au Canada étaient un compte de banque et des effets mobiliers (il s'agit des deux seuls liens d'attachement auxquels le juge fait référence). Le juge remarque que l'établissement à l'étranger du contribuable ne dénotait aucun caractère de permanence, étant plutôt de la nature d'une habitation à caractère temporaire. Il se limite à statuer que le contribuable était demeuré résident du Canada pendant son absence. Aucune référence n'est faite au concept de la "résidence habituelle".

La jurisprudence canadienne se limiterait-elle à utiliser le concept de "résidence" pour des situations d'absence physique du Canada, ou bien fera-t-elle explicitement référence à la notion de "résidence habituelle"? Les trois arrêts les plus récents au Canada sur le concept de la résidence fiscale

229. [1984] C.T.C. 2740.

ne retiennent pas l'expression "résident habituel" pour assujettir un contribuable absent temporairement du Canada.

Au yeux de cette jurisprudence récente, la résidence habituelle n'apparaît donc plus comme permettant de retenir l'assujettissement à l'impôt d'une personne absente physiquement du Canada. Ainsi, le concept de résidence engloberait les situations normalement comprises à l'intérieur du concept de résidence habituelle. Les tribunaux rejoignent implicitement les propos de Viscount Cave dans l'arrêt Levene c. C.I.R.²³⁰ à l'effet que le concept de résidence habituelle "differs little in meaning from the word residence ...", et ceux tenus par le juge Rand dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.²³¹ à l'effet que cette expression est superflue.

Le débat peut paraître académique. En effet, les conséquences fiscales découlant d'une telle discussion sont identiques dans les deux situations, le contribuable demeurant avant tout "résident" du Canada ou du Québec. La loi mentionne qu'une personne "résidente" s'entend d'une personne "habituellement" ou "ordinairement" résidente du Canada ou du Québec, c'est-à-dire imposable selon les mêmes conditions et les mêmes règles.²³²

230. Supra, note 84, p. 225.

231. Supra, note 215.

232. Paragraphe 250(3) L.I.R. et article 10 L.I.Q.; notons également avec intérêt que la jurisprudence québécoise n'a jamais discuté de la relation entre le concept de la "résidence" et celui de la "résidence ordinaire".

CHAPITRE TROISIÈME

SYNTHÈSE DE LA JURISPRUDENCE ET DE L'ÉTAT DU DROIT

De par la nombreuse jurisprudence appelée à traiter du concept de résidence d'un individu en droit fiscal, certains éléments de détermination ont été établis et retenus. Il ne revient pas à ce stade-ci de l'ouvrage, de reprendre les critères de la détermination de la résidence d'un particulier au Canada et au Québec, critères énoncés et analysés dans le deuxième chapitre, mais bien de dégager et d'identifier certains principes sous-jacents à la détermination de la résidence d'un individu. Cette synthèse de la jurisprudence nous permettra de tracer les principes moteurs à la base du concept, tout en déterminant le cadre à l'intérieur duquel s'apprécie la résidence fiscale.

Nous sommes conscients que la détermination du statut de résident demeure avant tout une étude des circonstances particulières de chaque situation, et qu'il peut être risqué de dégager comme étant décisifs, certains éléments retenus par la jurisprudence.²³³ Ceux-ci s'inscrivent à l'intérieur d'un processus d'identification d'un état de fait qui, tout en reposant sur un ensemble d'éléments, ne se détermine qu'en

233. Reprenons les propos du juge Rand dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., supra, note 7, s'exprimant ainsi à la p. 63: "... residency is not a term of invariable elements, all of which must be satisfied in one instance."

fonction de l'ensemble d'une situation, et même de la "perception" que le tribunal peut se faire d'un litige.²³⁴

La détermination de la résidence fiscale d'un individu ne consiste pas à identifier avec précision l'endroit, le lieu où un individu est résident (c'est-à-dire la localité), non plus que l'endroit où il possède une habitation ou une demeure.²³⁵ Il s'agit plutôt de déterminer l'espace géographique à l'intérieur duquel un individu réside et ordonne sa vie courante, en y faisant son "principal établissement":

"It is important only to ascertain spatial bounds within which he spends his life or to which his ordered or customary living is related."²³⁶

L'identification de ce "territoire" ou de cette "étendue" consiste à analyser les attachements et relations d'un individu avec une juridiction. Ainsi, un individu qui n'a aucun lieu fixe et précis au Canada ou au Québec où il réside,

234. Le juge Rand, dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., supra, note 7, mentionne ce qui suit en rapport avec les différentes significations à donner au terme "résiding" et en rapport avec la détermination d'une résidence fiscale, à la p. 63:

"... and the differences may frequently be a matter of sensing rather than of a clear differentiation of factors."

235. Le juge Laganière de la Cour provinciale dans l'arrêt Lafrance c. S.M.R.O., supra, note 200, mentionne ce qui suit à la p. 27:

"Il nous faut donc savoir qui doit être considéré résident du Québec, ce qui est bien différent d'avoir une résidence dans un endroit ou une autre, dans le monde."

236. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 64 et Erickson v. M.N.R., supra, note 101, p. 2124.

pourra toutefois être résident du Canada ou du Québec, si le Canada ou le Québec constitue cette "étendue", ce "spatial bounds" où sont centrés ses activités et ses attachements économiques, sociaux et familiaux.²³⁷

La résidence d'un individu sous la législation fiscale ne constitue pas un élément difficile à déterminer pour la très grande majorité des contribuables canadiens et québécois, puisque ces derniers y possèdent l'ensemble de leurs attachements et intérêts. Pour les particuliers s'absentant ou quittant le Canada ou le Québec, au même titre que pour ceux arrivant au Canada ou au Québec, le problème du statut fiscal est plus évident. Par contre, il existe un assez grand nombre de situations où il est facile d'identifier si une personne sera résidente ou non du Canada ou du Québec, soit parce qu'elle quitte définitivement le Canada ou le Québec, ou parce qu'elle y arrive pour une assez longue période. Nous n'avons qu'à penser à toutes les situations de mobilité où le changement de statut fiscal d'un particulier n'est pas contesté. À l'autre extrémité, le problème demeure entier pour les particuliers de passage au Québec ou au Canada, au même titre que pour ceux qui s'absentent de façon plus ou moins temporaire tout en maintenant certaines relations avec le Canada ou le Québec. Ces situations de "mouvement" constituent les cas

237. La loi fédérale retient bien les termes "résidant au Canada", voir le paragraphe 2(1) L.I.R.; la Loi sur les impôts mentionne également l'expression "résidant au Québec" à son article 22.

types visés par le processus de détermination d'une résidence fiscale. Elles sont celles dont l'intérêt pratique est le plus évident.

3.1 L'acquisition et l'abandon d'une résidence fiscale

L'existence d'une résidence fiscale est constituée d'une relation de "substance" basée sur la présence de certains éléments de fait rattachant un individu à un lieu. Nous croyons qu'il est plus facile d'acquérir de nouveaux liens d'attachement que d'abandonner ceux que l'on détient avec un endroit, surtout si ces derniers existent depuis un certain temps. Le commissaire Flanigan s'exprimait ainsi dans l'arrêt

Smith c. M.N.R. :

"Also, it is well accepted law that it is easier to acquire additional residences, and one may indeed have more than one residence during a fiscal period, than it is to rid oneself of a residence."²³⁸

Le commissaire reprenait les mêmes propos dans l'arrêt

Eastwood c. M.N.R. :

"It is well accepted law that it is much easier to acquire a new residence than it is to shed an old one."²³⁹

La majorité des décisions rendues par les tribunaux canadiens et la totalité des décisions rendues par les tribunaux québécois concernaient des situations où un individu cherchait

238. Supra, note 130, p. 2094.

239. Supra, note 148, p. 2157.

à obtenir un statut de non-résident fiscal. Il s'agit d'un indice démontrant la difficulté avec laquelle une personne peut abandonner sa résidence fiscale. L'absence de décisions relatives à l'acquisition d'un statut de résident constitue également une indication de la facilité avec laquelle une personne peut acquérir une résidence fiscale canadienne ou québécoise.

Un exemple à cet effet est l'arrêt Macdonald c. M.N.R.²⁴⁰ Le contribuable fut déclaré résident du Canada pour l'année d'imposition 1964, année au cours de laquelle il avait été présent physiquement au Canada pour environ 166 jours dans la propriété nouvellement achetée conjointement avec son épouse. En l'espèce, le contribuable et sa famille n'étaient au Canada que depuis deux ans. À l'exception des liens familiaux détenus au Canada, les seuls autres liens avec le Canada étaient une automobile et un compte de banque. À l'opposé, le contribuable détenait la majorité de ses attachements économiques et sociaux aux États-Unis. L'élément déterminant retenu par le juge en faveur d'un statut de résident, semble avoir été la disponibilité d'une habitation au Canada où demeurait son conjoint et un de ses enfants à l'année longue. Ce dernier endroit constituait alors le lieu de son principal établissement.

240. Supra, note 120.

De par cet arrêt nous pouvons affirmer que l'acquisition du statut de "résident" ne nécessite pas l'établissement d'une relation durable avec une juridiction. La présence de nombreux attachements n'est pas nécessaire. Notons avec pertinence que le contribuable et sa famille retournèrent aux États-Unis en 1966, à la même époque où la résidence canadienne fut vendue.

Mentionnons également l'arrêt Thomson c. M.N.R.²⁴¹ On se souviendra qu'en l'espèce le contribuable n'avait été présent physiquement au Canada que pour 159 jours durant l'année d'imposition visée par le litige (1940), et qu'il avait été présent physiquement au Canada pour des périodes variant de 134 à 169 jours depuis environ une dizaine d'années.

Autant un contribuable peut demeurer résident du Canada ou du Québec si ses présences physiques y sont peu nombreuses au cours d'une année, autant un contribuable pourra acquérir le statut fiscal de résident si sa ou ses présences au Canada ou au Québec sont suffisamment substantielles pour acquérir le caractère d'une résidence fiscale.

Il existerait une différence, que nous qualifierions de degré, entre acquérir une résidence fiscale, et cesser d'avoir une résidence en un endroit. L'établissement de nouveaux liens d'attachement demeure un élément plus facile à prouver que l'abandon de liens détenus avec un endroit.

241. Supra, note 7.

3.2 La particularité de la cessation d'une résidence fiscale

À l'intérieur du concept de résidence, la cessation d'une résidence fiscale canadienne et québécoise représente le domaine où les tribunaux se sont prononcés le plus souvent. La recherche par un contribuable du statut de non-résident fiscal demeure un idéal que plusieurs essaient d'obtenir.²⁴²

Il se dégage à travers la jurisprudence sur le sujet un certain nombre de constatations et de principes délimitant le champ d'étude à l'intérieur duquel s'apprécie la cessation d'une résidence fiscale. Ces derniers se résument aux suivants: l'existence d'une présomption de maintien d'une résidence fiscale, la non-nécessité d'une présence physique, la différence entre s'absenter et quitter un endroit, la situation particulière d'un individu ayant déjà possédé le statut fiscal de non-résident, et le maintien de liens d'attachement avec le Canada et le Québec en rapport avec le statut de non-résident.

242. Le statut de "non-résident" demeure avantageusement préférable à celui de "résident", dans le but de soustraire à l'impôt canadien et québécois les revenus gagnés à l'étranger. Par contre, le contribuable gagnant du revenu d'emploi à l'étranger admissible aux diverses dispositions d'allègement concernant la main d'oeuvre à l'étranger (paragraphe 122(3) L.I.R. et articles 79.1 à 79.3 L.I.O.), devra prendre en considération ces dernières pour établir le statut fiscal le plus approprié.

3.2.1 L'existence d'une présomption de résidence

La difficulté pour une personne de démontrer l'abandon d'une résidence fiscale dépend en grande partie de l'existence de faits et gestes positifs entrepris pour mettre un terme à la relation privilégiée existant avec un lieu ou une juridiction.²⁴³ L'existence d'une telle difficulté démontre, selon nous, la présence d'une présomption de résidence fiscale, c'est-à-dire du maintien d'un tel statut à moins de preuve contraire démontrant de façon sans équivoque la perte de la résidence.

"When residency at the commencement of a period can be clearly established (...), unless severance of a visible and virtually irreversible nature occurs, that original status is retained and maintained."²⁴⁴

Pour certains auteurs,²⁴⁵ tout comme pour les autorités fiscales,²⁴⁶ il appert que la nature de la présomption repose

243. Voir l'arrêt Erickson c. M.N.R., supra, note 101, où le commissaire Taylor traite, à la p. 2125 de ces "positive actions" tendant à démontrer la cessation d'une résidence fiscale; voir également les arrêts Griffiths c. M.N.R., supra, note 120 et Erikson c. The Queen, supra, note 125, deux décisions de la division de première instance de la Cour fédérale du Canada.

244. Voir Erickson c. M.N.R., supra, note 101, p. 2124.

245. Voir DENEGA, M.A., "The Migrating Executive: Leaving Canada and Working Abroad", 1979 Corporation Management Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 189, p. 191 et BOUTIN, J.M., "Investissement aux États-Unis", (1982), 4 Revue de planification fiscale et successorale, 335, p. 338.

246. Voir le Bulletin d'interprétation IT-221R2, paragraphe 10, et le Bulletin Impôt Québec IMP 22-3, paragraphe 8.

en partie sur la présence ou non d'un statut de résident fiscal à l'intérieur d'une autre juridiction. Ainsi, si un individu n'acquiert pas un statut de résident fiscal à l'étranger, il sera présumé avoir conservé son statut de résident du Canada. Au même titre, ce n'est pas parce qu'un individu a acquis le statut de résident fiscal dans une autre juridiction, qu'il est présumé avoir abandonné sa résidence canadienne aux fins de l'impôt.

À titre d'exemple, le juge Walsh, de la Cour fédérale du Canada dans l'arrêt The Queen c. Sherwood²⁴⁷, retient constamment le fait que le contribuable n'a pas réussi à établir un statut de résident fiscal aux États-Unis pour conclure à un statut de résident du Canada.

Certes, l'existence de liens d'attachement avec une autre juridiction demeure un élément parmi tant d'autres à considérer pour l'établissement d'une résidence fiscale canadienne ou québécoise.²⁴⁸ Toutefois, faire dépendre cette dernière sur la présence ou non d'un statut de résident à l'intérieur d'une autre juridiction risquerait de conduire à des situations peu justifiables.

En effet, la législation interne d'un autre pays peut ne pas retenir le principe de "résidence" au niveau de l'assujettissement à l'impôt et, même si elle le fait, cette résidence

247. Supra, note 145, pp. 721 et 722.

248. Voir The Queen c. Reeder, supra, note 122, p. 260 et S.M.R.O. c. Roy, supra, note 197, p. 39.

fiscale peut ne pas s'entendre des mêmes règles que celles mises de l'avant au Canada. La détermination d'une résidence fiscale canadienne ou québécoise s'entend uniquement en fonction des prescriptions du droit interne canadien et québécois, et nous estimons que la situation fiscale d'un individu en regard de l'assujettissement à l'impôt sous une autre juridiction n'est pas déterminante.

"It is quite possible for purposes of the Income Tax Act to be a resident in more than one country at the same time. Accordingly, even if the appellant were successful in showing the Board that he had been a resident of Bangladesh, this would, nevertheless, not necessarily relieve him of his responsibilities as a resident of Canada."²⁴⁹

La nature de la présomption voulant qu'un individu n'ait pas cessé de résider au Canada ou au Québec s'il n'a pas acquis une résidence dans un autre pays, est reliée au principe qu'un individu se doit de posséder en tout temps une résidence fiscale.²⁵⁰ De nos jours, avec la grande mobilité des individus, nous ne croyons pas qu'il soit vrai de prétendre que chaque personne physique possède au moins une résidence fiscale. Nous devrions plutôt affirmer, comme le fait le professeur Bale:

249. Voir Morton c. M.N.R., supra, note 111, p. 2464.

250. Ce principe de la nécessité de posséder une résidence fiscale a été reconnu par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 64; voir également The Queen c. Reeder, supra, note 122,²⁵⁰ p. 261.

"... in general a person will have a residence for tax purposes."²⁵¹

Nous croyons qu'un contribuable est présumé conserver sa résidence fiscale advenant une période de temps plus ou moins longue passée à l'étranger, à moins de preuve évidente à l'effet contraire. Nous pouvons affirmer également qu'une telle personne n'est pas présumée avoir abandonné sa résidence fiscale au Canada ou au Québec advenant l'abandon de la majorité des liens détenus au Canada ou au Québec.²⁵²

3.2.2 La non-nécessité d'une présence physique

Si résider au Canada ou au Québec signifie plus qu'une présence physique en ces lieux, un individu n'a pas besoin d'être toujours présent physiquement en un endroit pour y maintenir sa résidence fiscale:

"Il n'est pas nécessaire d'avoir une présence physique continue et ininterrompue de 12 mois."²⁵³

Une fois le statut de résident acquis, une personne ne délaisse pas ses liens d'attachement du simple fait de s'absenter physiquement pour séjourner temporairement à

251. Voir BALE, G.C., "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 54, p. 33.

252. Voir le jugement de la Cour d'appel dans l'arrêt S.M.R.Q. c. Roy, supra, note 197, p. 40.

253. Voir Edward c. S.M.R.Q., supra, note 8, p. 65.

l'étranger.²⁵⁴ L'interprétation jurisprudentielle accordée à l'expression "résident" et à l'expression "résident habituel", confirme en effet qu'un individu sera résident du Canada ou du Québec même s'il y est absent physiquement pour un certain temps.²⁵⁵

3.2.3 "S'absenter" ou "quitter" le Canada ou le Québec

La majorité des litiges où un individu a été trouvé résident fiscal concernaient des situations où une personne s'absentait du pays. Elle ne délaissait le Canada ou le Québec que pour une période de temps plus ou moins longue en y conservant des liens d'attachement. À ce titre, la personne s'absentant du Canada ou du Québec pour une période fixe et déterminée, sera probablement résidente du Canada ou du Québec pendant son absence si la date de son retour est prévue. Référence est ici faite aux individus présents à l'étranger par exemple dans le cadre de congé sabbatique, d'un stage de perfectionnement, ou par exemple pour fins d'études.

254. Voir Erickson c. M.N.R., supra, note 101, p. 2124.

255. Toutefois, mentionnons la jurisprudence récente en droit fédéral canadien concernant la non-utilité du concept de la résidence habituelle pour ces situations d'absence physique du Canada; voir les arrêts Erickson c. M.N.R., supra, note 101; Roy c. M.N.R., supra, note 115 et Glow c. M.N.R., supra, note 229.

À ce jour, les arrêts Erickson c. M.N.R.²⁵⁶ et Roy c. M.N.R.²⁵⁷ sont ceux en droit canadien où une période d'absence assez prolongée, respectivement trois et quatre ans, ne fut pas jugée suffisante pour l'abandon d'un statut de résident fiscal.

Dans l'arrêt Erickson, le contribuable possédait un compte de banque au Canada où son salaire était déposé et maintenait sa cotisation auprès d'une association syndicale canadienne. De plus, pendant son absence du Canada, il était demeuré propriétaire conjointement avec son épouse de la propriété habitée par cette dernière. Dans l'arrêt Roy, le contribuable avait conservé un compte de banque au Canada, en plus de faire des paiements hypothécaires sur sa propriété où demeurait son conjoint lorsque présent au Canada.

Ces deux jugements impliquaient des individus constamment en mouvement d'un pays à l'autre. Le commissaire Taylor, sur présence d'attachements substantiels au Canada, conclut en faveur d'un statut de résident du Canada dans les deux litiges. Aux yeux du commissaire, les contribuables considéraient le Canada comme leur "port d'attache", le lieu permanent de leurs relations. En l'espèce, nous croyons que l'absence de faits positifs démontrant l'abandon de liens d'attachement au Canada se révéla une preuve du maintien de leur résidence fiscale.

256. Supra, note 101.

257. Supra, note 115.

Comme le mentionne le commissaire, "unless severance of a visible and virtually irreversible nature occurs", la résidence fiscale sera maintenue. Nous ne croyons pas que cette affirmation impose la nécessité de démontrer à tout jamais l'abandon de liens d'attachement avec le Canada. En effet, une personne qui délaisse de façon claire et nette l'ensemble de ses liens détenus avec le Canada et le Québec, pourrait obtenir le statut de non-résident du Canada ou du Québec et ce, même si elle revenait ultérieurement au Canada ou au Québec. L'établissement à l'étranger d'une façon permanente et substantielle pour une certaine période de temps, dénoterait la perte d'un statut de résident canadien et québécois,²⁵⁸ en autant que les liens de résidence détenus au Canada soient délaissés. Toutefois, nous ne croyons pas qu'il soit nécessaire de démontrer l'établissement à l'extérieur du Canada ou du Québec d'une façon définitive.

L'arrêt Marois c. M.N.R.²⁵⁹ constitue à ce jour le seul arrêt au Canada où un individu fut trouvé non-résident canadien sur une période d'absence temporaire (16 mois). En l'espace, le contribuable s'absenta du Canada pour la période

258. Voir la décision récente du juge Bonner de la Cour canadienne de l'impôt dans l'arrêt Glow c. M.N.R., supra, note 229, où le juge retient le fait que le contribuable ne s'était établi que de façon temporaire à l'étranger pour statuer en faveur du maintien d'un statut de résident du Canada pendant un séjour à l'étranger.

259. Supra, note 142.

de février 1974 à juillet 1975 dans le cadre d'un programme d'aide au développement international. Il ne possédait aucun avoir immobilier au Canada et était célibataire. Le seul élément positif en faveur de son rattachement avec le Canada était le maintien d'un compte de banque dans lequel son salaire était déposé. Aux yeux de la Commission, ce dernier élément ne fut pas jugé suffisant pour que le contribuable conserve sa résidence (de Common Law), l'ensemble des faits démontrant plutôt l'abandon de sa résidence fiscale canadienne.²⁶⁰

À la connaissance de l'auteur, il n'existe aucun autre arrêt statuant en faveur de la non-résidence d'une personne qui s'absente du Canada pour y revenir dans un avenir assez rapproché, et dont le retour au Canada était prévisible. L'arrêt The Queen c. Reeder²⁶¹ décida en faveur du maintien du statut de résident, et ce, même si pendant la période d'absence le contribuable ne maintenait qu'un compte de banque au Canada. L'abandon de la majorité des liens de résidence ne fut pas jugé suffisant, le contribuable étant demeuré habituellement résident du Canada.

À la différence de l'arrêt Reeder, le contribuable dans l'arrêt Marois s'était absenté du Canada pour une période deux

260. Par contre, le contribuable fut déclaré résident du Canada en vertu de l'alinéa 250(1)(d) L.I.R.

261. Supra, note 122.

fois plus longue. De plus, il ne connaissait pas à son départ la date précise à laquelle il reviendrait au Canada, alors que dans Reeder, l'absence était pour une durée fixe de 8 mois, le contribuable retrouvant le même employeur à son retour au Canada. Ces deux derniers éléments ont fort probablement été décisifs pour la solution du litige.

De par l'arrêt Marois, l'on peut être porté à croire qu'un individu pourrait obtenir le statut fiscal de non-résident sur abandon de la majorité de ses liens de résidence avec le Canada. L'arrêt Gervais c. M.N.R.²⁶² milite à l'encontre de cette proposition. En l'espèce, le commissaire Taylor statua qu'un contribuable était résident du Canada pour la dernière partie de sa période d'absence du Canada (c'est-à-dire pour l'année d'imposition visée par son retour), alors qu'il s'était absenté du Canada pour une période de deux ans et demi dans le but de poursuivre des études à l'étranger. Il statuait de ce fait sur le statut fiscal du contribuable pour toute la période d'absence. Notons que le seul lien positif avec le maintien d'un statut de résident, était la présence d'un compte de banque au Canada.

Dans cet arrêt, le contribuable demanda l'application de l'ancien article 118 de la loi pour l'étalement de la moyenne générale en faveur de sa responsabilité fiscale pour les deux années suivant l'année de son retour. Pour avoir droit à cet

262. Supra, note 221.

étalement du revenu, le contribuable se devait de résider au Canada tout au long de l'année précédant les années en question, c'est-à-dire pour l'année de son retour. Le commissaire Taylor, appelé à se prononcer sur le statut fiscal du contribuable pour l'année de son retour, décida que ce dernier était résident du Canada. Comme le mentionne lui-même le commissaire,²⁶³ statuer en faveur d'une résidence fiscale canadienne pour la période d'absence comprise dans l'année de retour du contribuable, c'est statuer en faveur d'une telle résidence pour toute la période d'absence du Canada. Vu son statut de résident, le contribuable a pu bénéficier du traitement favorable de la moyenne de l'étalement général.

Doit-on, de par les conclusions de ce jugement, prendre pour acquis qu'un individu conservera son statut de résident fiscal tout en s'absentant du Canada pour une assez longue période de temps, et même s'il abandonne la majorité de ses liens de résidence avec le Canada? Respectueux du jugement, nous ne croyons pas que ce dernier fasse autorité sur le concept de résidence fiscale d'un individu. Premièrement, il concernait un étudiant canadien, c'est-à-dire un individu dont la présence à l'étranger est généralement de nature temporaire. Également, le juge semble plus préoccupé à trouver inconcevable que des étudiants poursuivant des études à l'étranger soient non-résidents au point de vue de l'impôt.

263. Supra, note 221, pp. 2004 et 2005.

canadien, qu'il ne peut l'être à s'attarder à la recherche d'une résidence fiscale en fonction des liens d'attachement particuliers d'une situation.

"I cannot conclude that the taxing authorities would have considered this appellant a non-resident during the year 1973 given a total picture of the circumstances surrounding the period of time he spent in France. This would be tantamount to saying that a major part of students falling into the same general category of completing education abroad, and specifically those on public grants and bursaries, would be regarded for income tax purposes as non-residents of Canada. I find nothing in the legislative record to support that premise, and much which would diametrically be in opposition to it."²⁶⁴

Mentionnons à cet égard le jugement du commissaire Tremblay dans l'arrêt Bouchard c. M.N.R.,²⁶⁵ qui s'attarde explicitement à la présence effective de liens d'attachement au Canada (tel l'appartenance à des associations médicales professionnelles, disponibilité d'un emploi au Québec, présence d'un compte de banque), pour conclure qu'un contribuable était demeuré résident du Canada pendant un séjour d'études à l'étranger pour une période d'environ un an.

À l'opposé des personnes s'absentant du Canada, il existe des situations où des contribuables délaissent en majeure partie leurs attachements au Canada pour s'établir d'une façon permanente à l'extérieur, sans revenir au Canada après un certain temps. Il s'agit de personnes qui, selon nous,

264. Supra, note 221, p. 2005.

265. Supra, note 149.

"quittent" le Canada, faisant plus que s'en "absenter". Cette distinction dépend en grande partie de la pertinence de l'élément subjectif de l'intention du contribuable.

La majorité des arrêts où un contribuable a délaissé avec succès sa résidence canadienne impliquent une situation où ce contribuable, "quittant" le Canada, avait abandonné la majorité de ses liens de résidence. Ainsi, les arrêts de Griffiths c. M.N.R.,²⁶⁶ Schujahn c. M.N.R.,²⁶⁷ Kallos c. M.N.R.,²⁶⁸ et York c. M.N.R.,²⁶⁹ sont tous des exemples où le contribuable avait abandonné sa résidence fiscale. Ce dernier avait quitté le Canada d'une façon permanente et durable (n'envisageant pas pour l'instant la date d'un éventuel retour). Il ne s'agissait pas d'une période d'absence temporaire.

De même, les arrêts No 416 c. M.N.R.,²⁷⁰ et Bergelt c. M.N.R.,²⁷¹ sont des exemples où un contribuable fut déclaré non-résident du Canada pour la période d'absence du Canada (4 mois dans le premier arrêt et 8 mois dans le second). Notons que dans ces deux arrêts, les faits et les agissements du

266. Supra, note 129.

267. Supra, note 123.

268. Supra, note 175.

269. Supra, note 140.

270. Supra, note 154.

271. Supra, note 137.

contribuable démontraient hors de tout doute que ce dernier avait abandonné, ou était en voie d'abandonner, sa résidence fiscale canadienne. Il prévoyait s'établir de façon permanente à l'étranger pour y centrer les liens abandonnés ou délaissés au Canada. Le fait que le contribuable soit retourné au Canada à une date ultérieure, ne s'est pas révélé pertinent. Ce retour s'effectuait hors de leur volonté, en plus de n'être nullement prévu à la date du départ pour l'étranger.

Un contribuable sera fort probablement non-résident s'il "quitte" le Canada pour un certain temps en y délaissant ses liens d'attachement, et en s'établissant de façon permanente à l'extérieur du Canada ou du Québec. Nous croyons qu'une personne qui s'absente temporairement pourrait acquérir le statut de non-résident, surtout si des gestes positifs démontrent l'abandon dans l'immédiat de la résidence fiscale canadienne ou québécoise.²⁷²

3.2.4 La situation particulière d'un individu n'ayant été résident que pour une courte durée

Un individu qui détenait par le passé un statut de non-résident fiscal, aura plus de facilité à démontrer qu'il a abandonné pour le présent sa résidence fiscale canadienne.

272. Voir la section 3.2.5 du présent chapitre.

Telle est, une des conclusions des arrêts Schujahn c. M.N.R.²⁷³ et York c. M.N.R.²⁷⁴ où les contribuables délaissèrent avec succès leur résidence canadienne pour devenir non-résidents du Canada, et ainsi retrouver l'ancien statut fiscal qu'ils détenaient avant d'acquérir leur résidence fiscale canadienne.

Un individu ne résidant au Canada ou au Québec que depuis une courte période, aura généralement plus de facilité à démontrer l'abandon de ses liens de résidence détenus avec le Canada ou le Québec par opposition à une personne résidente du Canada ou du Québec depuis plusieurs années. Celle-ci détiendra probablement des liens beaucoup plus profonds et solidement plus ancrés que celle dont l'arrivée est plus récente:

"Residence in Canada is more difficult to shed the longer and closer the taxpayer's prior association is with Canada."²⁷⁵

Dans le même ordre d'idée, une personne non-résidente du Canada pour quelques années possèdera plus facilement le statut de résident du Canada ou du Québec si elle a déjà été résidente du Canada, contrairement à celle qui n'a jamais été résidente du Canada.

273. Supra, note 123.

274. Supra, note 127.

275. Voir BALE, B.G., "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 54, p. 40.

3.2.5 Le maintien de liens d'attachement au Canada et au Québec, et le statut de non-résident

La difficulté avec laquelle les contribuables ont réussi par le passé à obtenir un statut de non-résident dépend de plusieurs facteurs. Le principal est l'abandon de la majorité des liens d'attachement d'une personne avec le Canada ou le Québec, liens constituant dans leur ensemble les éléments clés de la détermination d'une résidence fiscale.

La question s'est posée à savoir si un individu pouvait abandonner sa résidence fiscale canadienne ou québécoise, tout en conservant certains liens avec le Canada. La jurisprudence s'est prononcée en faveur d'une telle possibilité.

*L'exemple classique est celui de l'arrêt Griffiths c. M.N.R.²⁷⁶ où le contribuable "quitta" le Canada le 2 novembre 1975 pour s'établir sur un voilier de plaisance dans la mer des Caraïbes. Il accomplit des gestes positifs démontrant l'abandon de ses liens de résidence avec le Canada (c'est-à-dire la vente de la majorité de ses biens personnels, y compris sa garde-robe d'hiver, la vente de certaines oeuvres d'art détenues au Canada, en plus de délaisser son abonnement à un club social et de prendre un abonnement de non-résident dans un club nautique). Pour l'année d'imposition visée par

276. Supra, note 128.

son départ, le tribunal considéra le contribuable comme résident du Canada pour une partie de l'année, c'est-à-dire jusqu'au 2 novembre 1975. Il acquit après cette date le statut de non-résident fiscal du Canada.

Le juge Collier de la Cour fédérale du Canada, mentionne qu'un contribuable peut très bien maintenir certains attachements au Canada et acquérir le statut de non-résident. En l'espèce, le contribuable possédait de nombreux investissements au Canada (fonds de pension, comptes de banque, placements bancaires), en plus de poursuivre certaines activités littéraires avec le Canada. Citons les propos du juge:

"I see nothing incompatible with a severance of residence, but the keeping of investments, in this country."²⁷⁷

"I again see nothing incompatible with non-residence and doing work for reward for Canadian sources."²⁷⁸

Le juge n'attribua en l'espèce aucune pertinence au fait que l'épouse du contribuable détenait une habitation au Canada, cette dernière étant la propriété unique de l'épouse. Les conjoints étaient toutefois séparés de fait, ne faisant plus vie commune. Également, le juge insista sur l'intention avouée du contribuable de ne plus revenir au Canada, intention concrétisée dans les faits.

277. Supra, note 129, p. 376.

278. Id., p. 378.

L'arrêt Erikson c. M.N.R.²⁷⁹ est également une autorité sur la possibilité pour une personne de cesser d'être résident canadien aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu tout en conservant au Canada certains attachements. En l'espèce, le contribuable quitta le Canada suite à son divorce. Pour les années d'imposition visées, le contribuable n'avait été présent au Canada que pour des périodes de quatre mois, sauf pour une période d'un mois le premier été. Ces présences au Canada étaient uniquement dans le but de visiter un de ses enfants demeurant avec son ancien conjoint, et dans le but de s'occuper personnellement des propriétés immobilières qu'il détenait au Canada. Ces faits n'ont pas empêché le tribunal de considérer le particulier comme étant non-résident du Canada:

"... the time spent in this country was not truly part of an ordered, customary, or general mode of life. The plaintiff, had to my mind, effectively severed his Canadian residential ties with one qualification. His children still resided in this country in the custody of their mother. That was the magnet drawing him back during school vacation."²⁸⁰

Cet arrêt démontre, entre autre chose, que le tribunal s'attarde à identifier le lieu de résidence "personnel" du contribuable sans tenir compte de la résidence fiscale de la famille (épouse et/ou enfant), s'il est séparé de cette

279. Supra, note 125.

280. Supra, note 125, p. 630.

dernière et a centré ses intérêts et activités dans une autre juridiction.²⁸¹

La décision récente de la Commission de révision de l'impôt dans York c. M.N.R.²⁸² est au même effet que les deux arrêts précédents. En l'espèce, le contribuable détenait en son nom une propriété au Canada où demeurait ses enfants et son conjoint de qui il était séparé. De plus, il possédait au Canada des comptes de banque et des abonnements dans diverses associations professionnelles. Ces derniers liens n'étant que les "debris of a closed phase of the appellant's life",²⁸³ ils ne peuvent être pris en considération pour attribuer au contribuable un statut de résident du Canada. Le tribunal considéra que les attachements du contribuable avec le Canada, quoique concrets, n'étaient plus aussi immédiats ou importants dans la vie de ce dernier, que si le Canada était demeuré le centre de ses intérêts.

De par la jurisprudence précédente, nous constatons qu'il est possible pour un contribuable de détenir certains liens économiques, familiaux et sociaux avec le Canada, sans pour autant reprendre son statut de résident. Ces derniers ne doivent toutefois pas s'inscrire à l'intérieur du cours

281. Voir également l'arrêt York c. M.N.R., supra, note 127.

282. Supra, note 127.

283. Id., p. 2846.

normal, habituel et régulier d'un mode de vie au pays. Ils doivent plutôt être les débris ou le résidu d'une situation d'attachement privilégié ayant existée avec le Canada ou le Québec.

Notons que ces trois derniers arrêts (Evikson, Griffiths et York) impliquaient tous des situations où un contribuable avait "quitté" le Canada de façon permanente, pour relocaliser le centre de ses intérêts "personnels" dans un lieu autre que celui de son ancienne résidence fiscale.

Pour s'assurer d'un statut de non-résident fiscal, il est préférable pour un individu de maintenir au strict minimum les relations avec le Canada ou le Québec. Cela ne signifie pas pour autant qu'une personne doit abandonner tous et chacun de ses liens d'attachement. Elle doit plutôt cesser de posséder et d'entretenir des liens qui sont la conséquence directe d'avoir le centre de ses intérêts au Canada et au Québec.

Certes, la meilleure précaution à prendre consisterait à abandonner tous les liens de résidence détenus au Canada ou au Québec. À cet égard, nous croyons qu'il est impossible pour un contribuable de se départir d'une résidence fiscale par l'abandon de tous et chacun de ses liens d'attachement. En effet, on ne peut demander à une personne d'abandonner certains liens familiaux, comme les relations avec la parenté ou avec ses enfants, tout comme on ne peut demander à une personne d'abandonner toutes les connaissances qu'elle possède au Canada ou au Québec.

Parmi les liens les plus immédiats qu'un contribuable devrait ne pas détenir pour s'assurer autant que soit peu d'un statut de non-résident, notons les suivants: disponibilité d'une habitation au Canada ou au Québec, présence à l'intérieur de cette dernière du conjoint du contribuable et de ses enfants, appartenance à diverses associations professionnelles ou autres, maintien d'effets personnels, de comptes de banque reliés de façon directe à la localisation au Canada ou au Québec du centre des intérêts du contribuable, disponibilité d'un emploi au Canada ou au Québec au retour du contribuable ou lors d'une période d'absence. La présence de ces liens n'est pas à elle seule suffisante pour déterminer le statut de résident ou de non-résident. Elle constituera une bonne indication de la permanence ou non d'une résidence canadienne ou québécoise, et sera une indication valable du degré d'abandon des attachements avec le Canada ou le Québec.

Il est possible pour un contribuable de détenir certains investissements et placements au Canada sans pour autant mettre en jeu l'obtention du statut de non-résident. Ces derniers peuvent très bien être la propriété d'une personne non-résidente, au même titre que les avoirs détenus au Canada par une personne qui n'a jamais été résidente du Canada ou du Québec à quelque moment que ce soit.

Une jeune personne détiendra généralement moins de liens d'attachement avec le Canada ou le Québec qu'une personne d'un âge plus avancé et résidant au Canada ou au Québec depuis un

certain temps. Elle aura ainsi plus de facilité à démontrer l'obtention d'un statut de non-résident. Il en est de même d'une personne célibataire à l'encontre d'une personne mariée. La première détient généralement moins d'attachements immédiats au Canada ou au Québec que la seconde.

3.2.6 Exemples d'abandon du statut de "résident"

Sur la totalité des jugements rendus sous l'autorité de la Loi de l'impôt sur le revenu, seulement neuf accordèrent un statut de non-résident. Il s'agit des arrêts suivants: Beament c. M.N.R.,²⁸⁴ No 416 c. M.N.R.,²⁸⁵ Schujahn c. M.N.R.,²⁸⁶ Kallos c. M.N.R.,²⁸⁷ Erikson c. The Queen,²⁸⁸ Griffiths c. The Queen,²⁸⁹ Marois c. M.N.R.,²⁹⁰ York c. M.N.R.,²⁹¹ et Bergelt c. M.N.R.²⁹² Mis à part les arrêts Beament, No 416, Marois et Bergelt, il s'agit de décisions où

284. Supra., note 112.

285. Supra, note 142.

286. Supra, note 123.

287. Supra, note 175.

288. Supra, note 125.

289. Supra., note 129.

290. Supra, note 142.

291. Supra, note 137.

292. Supra, note 124.

une personne "quittait" le Canada avec un certain degré de permanence pour s'établir à l'étranger, faisant de ce dernier endroit le nouveau centre de ses attachements.

Les arrêts No 416 et Bergelt concernaient des situations où le contribuable fut déclaré non-résident du Canada sur une période d'absence de courte durée suite à un retour subséquent au Canada. Les faits et gestes du contribuable démontraient clairement l'abandon de la résidence canadienne et le désir de s'établir en permanence à l'étranger.

Les arrêts Beament et Marois visaient quant à eux des périodes d'absence temporaire par une personne célibataire. Dans le premier arrêt, l'absence prolongée de six années et l'établissement au Royaume-Uni de la majorité des liens et attachements du contribuable furent décisifs. Dans le second arrêt, le seul maintien d'un compte de banque ne fut pas suffisant pour conclure à un statut de résident (en ne tenant pas compte des règles de la résidence présumée).

3.3 Le rôle et la place de l'intention

S'il est un domaine sur lequel il existe de nombreuses controverses à l'intérieur du concept de la résidence fiscale d'un individu, c'est bien celui de l'intention du contribuable. La jurisprudence canadienne a toujours semblé hésitante à considérer l'intention du contribuable comme un des critères à l'intérieur desquels s'apprécie la résidence.

3.3.1 En général

Le concept de la résidence en droit fiscal étant essentiellement une question de faits, la tendance est forte à conclure que tout élément subjectif, c'est-à-dire l'intention du contribuable de résider en un endroit, n'a pas sa place et n'est conséquemment d'aucune pertinence en droit fiscal pour la détermination d'une résidence.²⁹³

Le domicile et la résidence sont deux principes tout à fait opposés qui n'ont pas du tout la même signification. Le premier n'est d'aucune pertinence en matière fiscale pour déterminer l'assujettissement à l'impôt d'un individu.²⁹⁴ Il en est ainsi en regardant les éléments essentiels de chacun de ces termes. Le domicile nécessite un élément matériel (l'habitation ou le fait de résider en un endroit) et un élément intentionnel ou subjectif (l'intention de faire de ce lieu son principal centre d'intérêts). Ce n'est que sur réunion de ces deux éléments qu'il y aura détermination du domicile d'un

293. Comme le mentionnait MCGREGOR: "... it is not that intention per se that determines whether or not he was resident, but his actions; the tests are objective, not subjective."; MCGREGOR, G., "Domicile Tests for Residence?", dans Around the Courts, supra, note 178, p. 127.

294. Voir HANSEN, B.G., "Individual Residence", loc. cit., supra, note 77, p. 699 et BALE, "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 54, p. 36; voir également les arrêts Schujahn c. M.N.R., supra, note 123; Luks c. M.N.R., supra, note 165; The Queen c. Reeder, supra, note 122; Morton c. M.N.R., supra, note 111 et The Queen c. Sherwood, supra, note 145.

individu. À l'opposé, la résidence fiscale ne s'entend pas de la présence essentielle de l'élément subjectif. Ce dernier ne constitue qu'un élément secondaire tout aussi pertinent que tout autre fait particulier d'une situation.²⁹⁵

Depuis environ une douzaine d'années (le point tournant semble avoir été les arrêts de la Commission de révision de l'impôt dans les causes de Kallos c. M.N.R.²⁹⁶ et Kirby c. M.N.R.²⁹⁷), il appert que l'intention du contribuable soit devenue partie intégrante du débat sur la résidence.

3.3.2 De quelle intention s'agit-il?

En faisant référence à l'intention d'un contribuable, la volonté ou le désir d'une personne de s'établir en un endroit ou un autre est directement considérée. Mais à quelle intention fait-on référence? S'agit-il de l'intention de ne pas abandonner sa résidence canadienne ou québécoise, de l'intention de revenir à son lieu de résidence, de l'intention

295. Voir BALE, G.C., "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 58, p. 59; voir également les arrêts Kirby c. M.N.R., supra, note 176; Kallos c. M.N.R., supra, note 175; Bouchard c. M.N.R., supra, note 149 et, récemment, l'arrêt Bergelt c. M.N.R., supra, note 124 où le juge Tremblay s'exprime ainsi, à la p. 2038, en réponse aux arguments du Procureur du Ministère du Revenu qui prétendait que "the issue is not intention ...": "This does not mean, however, that intention cannot be considered, ...".

296. Supra, note 175.

297. Supra, note 176.

d'abandonner sa résidence fiscale, ou bien fait-on référence à l'intention de s'établir à l'étranger?

Nous croyons que toutes les différentes catégories d'intention énumérées plus haut tournent autour de la même, celle de savoir si un individu possède ou non l'intention d'abandonner sa résidence canadienne ou québécoise, ce qui fait implicitement référence à son intention de s'établir en permanence à l'étranger et à l'intention de retour.

Se demander si un individu possède l'intention de revenir au Canada ou au Québec, ou s'il possède l'intention d'abandonner la résidence qu'il détenait à ces endroits, c'est toujours se demander la même question: où entend-il maintenir le centre de ses intérêts immédiats? Ainsi, une personne qui a l'intention de s'établir en permanence à l'étranger n'aura généralement pas l'intention de revenir au Canada ou au Québec à plus ou moins brève échéance. De plus, le contribuable qui a l'intention d'abandonner sa résidence au pays, aura dans la majorité des cas l'intention de s'établir à l'étranger pour y centrer la majorité des liens de résidence qui le rattachaient au Canada et au Québec.

L'intention de retour d'un contribuable a été à maintes fois retenue par les tribunaux dans des situations d'absence temporaire (c'est-à-dire de courte durée) où le contribuable ne possédait évidemment pas l'intention d'abandonner sa résidence et de s'établir à l'étranger, vu le maintien au Canada

ou au Québec d'attachements substantiels.²⁹⁸ Comment en effet une personne peut-elle prétendre avoir abandonné sa résidence fiscale si elle conserve l'ensemble des éléments constitutifs d'un statut de résident? (habitation, compte de banque, appartenance à des associations, automobile, effets personnels, etc.). Comme le mentionne le commissaire Flanigan dans l'arrêt Eastwood, le contribuable devrait démontrer dans de telles situations une intention de ne pas revenir au Canada, et si

"... the appellant has not satisfied me that he had no intention of returning to reside in Canada."²⁹⁹

il sera résident du Canada.

Si par surcroît le contribuable démontre l'établissement en permanence de relations à l'extérieur du Canada ou du Québec, il s'agira d'une preuve additionnelle tendant à démontrer sa volonté de "prendre pied" à l'étranger.³⁰⁰

Les arrêts No 416 c. M.N.R.³⁰¹ et Bergelt c. M.N.R.³⁰² sont des autorités sur la possibilité pour un contribuable

298. Voir les arrêts The Queen c. Reeder, supra, note 122 et Eastwood c. M.N.R., supra, note 148.

299. Supra, note 148, p. 2157.

300. Voir l'arrêt Glow c. M.N.R., supra, note 229, où le juge Bonner de la Cour canadienne de l'impôt fait mention de l'intention arrêtée du contribuable de s'établir en permanence au Nigeria. Comme elle ne s'est pas concrétisée par des actes et gestes concrets, elle ne fut pas retenue.

301. Supra, note 141.

302. Supra, note 124.

d'obtenir un statut de non-résident, si ce dernier possède au moment de son départ du Canada ou du Québec, l'intention d'abandonner sa résidence canadienne ou québécoise et l'intention de s'établir avec un certain degré de permanence à l'étranger.

Certes, ces deux arrêts concernaient des situations d'absence initialement prévues pour une durée plus longue que ce qu'elles ont été en réalité, mais il n'en demeure pas moins que l'intention des contribuables de s'établir à l'étranger avait commencé à prendre forme vu l'initiative visant à mettre un terme à plusieurs attachements détenus au Canada.

Pourquoi alors restreindre le statut de non-résident aux seules personnes "quittant" le Canada ou le Québec, par opposition à celles "s'absentant" du Canada ou du Québec? Nous croyons que dès qu'une personne s'absente du Canada ou du Québec en mettant fin à l'ensemble de ses attachements, il y aurait lieu de prétendre à un statut de non-résident. À cet effet, l'intention du contribuable sera pertinente. Cela peut évidemment soulever des problèmes d'interprétation de la preuve. Par contre, les circonstances particulières de chaque situation permettent d'évaluer concrètement la véracité de l'intention d'une personne de modifier sa résidence fiscale.

3.3.3 La pertinence de l'élément subjectif

Il est extrêmement facile pour un contribuable d'avouer sa volonté de s'établir à l'étranger et d'abandonner du même coup sa résidence fiscale canadienne ou québécoise. Toutes les personnes s'absentant ou quittant le Canada ou le Québec peuvent ainsi détenir une telle intention.

L'intention du contribuable ne doit pas être prise sans aucune considération de ses faits et gestes. Ces derniers démontrent vraiment si une personne a réellement l'intention d'abandonner sa résidence fiscale. En effet, comment une personne pourrait-elle prétendre avoir l'intention d'abandonner sa résidence fiscale, si les actes concrets et les faits positifs tendant à démontrer cette intention n'existent pas ou n'ont pas commencé à prendre forme?

En faisant reposer la pertinence de l'intention d'un contribuable sur l'existence des faits concrets de chaque situation, les tribunaux s'assurent ainsi de mettre sur la même longueur d'ondes la volonté du contribuable et ses agissements. Ces derniers sont plus révélateurs des circonstances à l'intérieur desquelles une personne agit.

Le commissaire Frost, dans l'arrêt Kirby c. M.N.R., semble exiger beaucoup plus que la simple intention d'un contribuable de s'établir en permanence à l'étranger. Il exige plutôt la présence d'une intention "to become

permanently resident in another country".³⁰³ Respectueux de ce jugement, nous ne croyons pas que l'obtention d'un statut fiscal de non-résident repose sur une intention quelconque de s'établir en permanence à titre de résident à l'étranger dans un endroit précis. Seuls sont pertinents les liens d'attachement d'un contribuable avec un autre endroit, dans la mesure où ils tendent à démontrer l'intention du contribuable de s'établir à l'étranger et d'abandonner sa résidence canadienne ou québécoise. Il ne convient pas de rechercher si une personne est devenue résidente d'un pays autre que le Canada, mais bien de s'assurer si une telle personne possède toujours une résidence fiscale au Canada ou au Québec.

Mentionnons à cet égard les propos du juge Laganière dans l'arrêt Lafrance c. S.M.R.Q. Il s'exprimait également d'une façon laissant envisager l'importance d'un statut de résident à l'étranger, lorsqu'il mentionnait ce qui suit, avant de conclure en faveur du statut de résident du Québec du requérant:

"Ayant décidé que le requérant ne pouvait pas être considéré comme un résident en France"³⁰⁴

Certes, la présence de liens d'attachement à l'étranger demeure pertinente, mais il n'est pas pertinent de savoir si une personne a l'intention d'être résident de ce lieu pour

303. Supra, note 176, p. 2104.

304. Supra, note 200, p. 32.

déterminer sa responsabilité face à l'impôt canadien ou québécois.

L'arrêt Luks c. M.N.R.³⁰⁵ demeure intéressant dans le contexte de l'intention avouée du contribuable de s'établir en permanence à l'étranger. En l'espèce, le contribuable quitta le Canada au début du mois d'août d'une année, mais il revint au pays douze jours plus tard. Il avait l'intention avouée de s'établir en permanence aux États-Unis. La Commission mentionne que les concepts de domicile et de résidence sont diamétralement opposés l'un à l'autre.³⁰⁶ Elle ne retient pas l'intention du contribuable, puisqu'elle ne concordait pas avec ses agissements.

Ce jugement ne laisse entrevoir en aucune façon l'abandon par le contribuable de la majorité de ses liens d'attachement avec le Canada. Toutefois, il nous est permis de croire que le contribuable avait maintenu l'ensemble de ses liens de résidence avec le Canada, vu le passé assez "chargé" de ce dernier devant la Commission d'appel de l'impôt.

Nous croyons que retenir l'intention du contribuable n'a pas, comme conséquence immédiate d'élever le concept de résidence fiscale au niveau de celui du domicile. Il nous appert

305. Supra, note 165.

306. Le commissaire Fordham s'exprime ainsi à la p. 445:
"Seemingly, the appellant has confused the law of domicile with that of residence and not realized that the latter is of primary importance where income tax liability is involved."

que cette intention constitue un élément pertinent au même titre que l'ensemble des autres facteurs déterminant une résidence fiscale, son utilité dépendant en grande partie des faits particuliers de chaque situation. Comme le soutient le professeur Bale:

"The fact that intention is part of the definition of domicile does not mean that it is not a fact from which residential status may be determined. Like any other factor concerning residence, its importance will vary from case to case."³⁰⁷

Certains prétendent, avec raison, qu'il existe ainsi un rapprochement entre les concepts de domicile et de résidence fiscale. Toutefois, la distinction entre le domicile et la résidence fiscale demeure toujours la même. L'intention d'une personne constitue un élément essentiel et déterminant pour le concept de domicile. À l'intérieur du concept de résidence, elle ne constitue qu'un élément supplémentaire dont la pertinence repose entièrement sur les faits de chaque situation. Elle s'apprécie objectivement. L'intention sera souvent retenue pour justifier une conclusion de faits, tout comme cette dernière justifiera l'intention du contribuable.

3.4 Étude comparative Canada/Québec

Malgré le nombre assez restreint de jugements prononcés sous l'autorité de la Loi sur les impôts du Québec, il s'avère

307. Voir BALE, G.C., "The Basis of Taxation" dans Canadian Taxation, op. cit., supra, note 54, p. 37.

intéressant de noter qu'il existe une différence avec l'interprétation du concept de la résidence fiscale en vertu de la loi fédérale de l'impôt sur le revenu.

3.4.1 Similarité des concepts

La législation provinciale retient le concept de résidence en tant que critère d'assujettissement pour les individus, au même titre que la loi fédérale. À l'intérieur de la loi provinciale, un contribuable sera responsable d'un impôt sur le revenu pour toute une année d'imposition, s'il est résident du Québec "le dernier jour" de cette année d'imposition. En vertu de la loi fédérale, le seul fait de résider au Canada "à une date quelconque dans l'année", est suffisant pour assujettir un individu sur ses revenus mondiaux gagnés au cours de cette année.³⁰⁸ La loi provinciale contient aux articles 8 et 10 les mêmes règles que celles sous la loi fédérale concernant la résidence présumée et la résidence "ordinaire" ou "habituelle" d'un individu.

Les tribunaux du Québec se sont à maintes reprises référés aux décisions rendues par les tribunaux fédéraux, sans pour autant expliquer les motifs et les raisons qui les ont

308. Voir la section 6.1 du chapitre six pour une analyse des conséquences fiscales engendrées par le statut de résident du Québec ou du Canada, en regard des règles de la résidence pour une partie de l'année.

poussés à agir ainsi.³⁰⁹ Les tribunaux, vu la similitude évidente des deux législations et l'absence d'autorité sur le sujet en droit québécois, prennent pour acquis que la jurisprudence développée sous le contexte de la loi fédérale reçoit application au Québec.

Qu'en est-il de la relation entre les deux législations au niveau du concept de la résidence fiscale d'un individu? Même si les dispositions pertinentes de la résidence fiscale ont reçu une interprétation similaire de la part des tribunaux fédéraux et québécois, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit de deux législations différentes. L'administration et l'application de l'une ne dépend en aucune façon de l'administration et de l'application de l'autre. Ainsi, il est possible de concevoir une situation où un contribuable sera considéré comme résident du Québec au niveau de la Loi sur les impôts du Québec, tout en étant non-résident du Canada sous l'autorité de la loi fédérale.³¹⁰ Soutenir qu'une personne ne puisse être résidente du Québec si elle a été considérée comme non-résidente du Canada constitue, comme le mentionne le juge

309. Voir entre autre les arrêts suivants: Edward c. S.M.R.Q., supra, note 8; S.M.R.Q. c. Roy, supra, note 197 et Lafrance c. S.M.R.Q., supra, note 200.

310. À titre d'exemple, voir l'arrêt Lafrance c. S.M.R.Q., supra, note 200, où le contribuable a été déclaré résident fiscal du Québec, malgré le fait qu'il ait été non-résident du Canada en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Laganière de la Cour provinciale, un "sophisme juridique" n'ayant aucune valeur légale:

"Il faut concevoir de façon absolue que la Loi de l'impôt provincial est une chose; la Loi fédérale sur les impôts en est une autre ... En un mot, il n'y a pas d'inter-imposition de statut civil sur le plan administratif. Ceci fut décidé tant et plus par nos tribunaux."³¹¹

L'assujettissement à l'impôt d'un individu en droit québécois est uniquement jugé en fonction des prescriptions pertinentes de la loi provinciale de l'impôt sur le revenu, et ce, même si la cohésion et l'harmonie entre les deux législations demeurent souhaitables et jusqu'à un certain point nécessaires.

3.4.2 Distinction

Il nous est apparu que la jurisprudence québécoise est différente de celle développée en droit fédéral sous deux aspects bien spécifiques, celui de l'utilité du concept de résidence ordinaire ou habituelle, et celui relatif à l'élément intentionnel.

311. Voir Lafrance c. S.M.R.Q., supra, note 200, pp. 29 et 30; voir également l'arrêt Waiswell c. S.M.R.Q., supra, note 196, où le juge Filion de la Cour provinciale de Montréal mentionne que la non-imposition d'un contribuable sous la loi fédérale, n'a aucun effet sur sa responsabilité fiscale en regard de la Loi sur les impôts du Québec.

3.4.2.1 La non-utilité du concept de résidence ordinaire

L'article 10 de la loi provinciale mentionne qu'une personne résidant au Québec ou au Canada fait également référence à une personne qui, à cette période, résidait "ordinairement" au Québec ou au Canada. Nous avons vu que sous l'autorité de la loi fédérale de l'impôt sur le revenu, une telle disposition a été majoritairement interprétée comme s'appliquant à des situations où une personne s'absentait temporairement du Canada.³¹²

En droit québécois, seulement deux jugements font référence à cette notion de résidence ordinaire, et ce, même si la totalité des décisions concernaient des situations d'absence temporaire du Québec.

Les arrêts Edward c. S.M.R.Q.³¹³ et Lafrance c. S.M.R.Q.³¹⁴ retiennent le concept de résidence ordinaire, non pas en lui accordant une place décisive, mais uniquement en lui faisant référence de façon secondaire. Le tribunal mentionne qu'une personne résidait ordinairement au Québec, si elle résidait au Québec dans le cours habituel de son mode de

312. À cet effet, rappelons l'hésitation récente des tribunaux fédéraux à retenir le concept de résidence habituelle pour de telles situations d'absence temporaire: voir Erickson c. M.N.R., supra, note 101; Roy c. M.N.R., supra, note 115 et Glow c. M.N.R., supra, note 229.

313. Supra, note 8.

314. Supra, note 200.

vie, sans pour autant approfondir le sujet.

Les tribunaux sont avares de commentaires sur la signification du concept de résidence "ordinaire", et ils demeurent muets sur l'utilité de cette expression au niveau de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Il nous semble que le terme "résider" au Québec englobe également la situation où une personne réside ordinairement au Québec.

Nous sommes donc enclins à faire allusion aux propos du juge Rand dans l'arrêt Thomson c. M.N.R., et mentionner que le terme "résider ordinairement" au Québec est dénué de tout sens, si l'expression "résider" au Québec reçoit sa pleine signification. Nous croyons que l'application limitée de cette dernière expression est due à l'importance du concept de l'intention en droit québécois.

3.4.2.2 L'intention du contribuable

Tous les jugements rendus sous l'autorité de la Loi sur les impôts discutent de l'intention du contribuable. Ils retiennent cette dernière comme étant un élément supplémentaire pour déterminer la résidence fiscale d'un individu. À l'opposé de la jurisprudence fédérale, qui réserve une place plutôt limitée à cet élément subjectif, le droit québécois, tout en reconnaissant clairement la pertinence de ce dernier, semble aller beaucoup plus loin. Certains jugements nous permettent en effet de signaler le rôle privilégié que reçoit

l'intention. Comme le mentionne le juge Noël:

"Il ne faut pas oublier que l'intention du requérant est un élément essentiel de la notion de résidence et résidant ordinairement."³¹⁵

Dans cet arrêt, le tribunal attribue un rôle de premier ordre à l'intention avouée du contribuable de ne pas s'établir en France de façon permanente. Le jugement mentionne de plus que le contribuable avait l'intention de revenir au Québec, étant de la nature même du congé sabbatique que l'absence soit pour une période temporaire.³¹⁶

Mentionnons également les propos du juge Laganière dans Lafrance c. S.M.R.Q. qui s'exprime ainsi en traitant de la détermination d'une résidence fiscale:

"Recherchons le lieu de résidence habituelle constituant le domicile."³¹⁷

Serait-ce à dire que l'intention du contribuable est indispensable au niveau de la détermination d'une résidence fiscale, en ce sens qu'un individu ne pourrait prétendre à un statut de non-résident du Québec à moins de posséder l'intention évidente de s'établir en permanence à l'étranger ou de

315. Voir Edward c. S.M.R.Q., supra, note 8, p. 65.

316. De plus, le jugement reprend certains principes dégagés par la jurisprudence sous la loi fédérale: la possibilité pour un individu d'avoir plusieurs résidences fiscales, l'interprétation commune et usuelle à donner aux expressions, la non-nécessité d'une présence physique continue de douze mois par année au cours de la même année d'imposition.

317. Supra, note 200, p. 28.

posséder l'intention de ne pas revenir au Québec? Assimilerait-on jusqu'à un certain point les notions de domicile et de résidence fiscale?

Nous ne croyons pas qu'il s'agit-là du cheminement à suivre, les différents extraits rapportés plus haut n'étant pas la voix de l'ensemble de la jurisprudence sur le sujet. En plus de n'être que très sommaire, les juges ne précisent en aucune façon leur pensée à cet égard.

Nous constatons qu'il existe un certain rapprochement en droit québécois entre les concepts de domicile et de résidence fiscale d'un individu, mais ces deux termes ne s'entendent pas à nos yeux de la présence des mêmes éléments. Comme le mentionne le juge en chef Marcel Crête de la Cour d'appel dans l'arrêt S.M.R.Q. et Roy, l'intention du contribuable est un élément parmi tant d'autres à prendre en considération.³¹⁸ Toutefois, l'intention du contribuable de faire d'un lieu l'endroit de son principal établissement, demeure plus pertinente sous le droit québécois que sous l'autorité de la loi fédérale.³¹⁹

318. Supra, note 197, p. 39.

319. À titre d'exemple, voir les arrêts Benoit c. S.M.R.Q., supra, note 215; Bose c. S.M.R.Q., supra, note 216 et Joiffe c. S.M.R.Q., supra, note 217, où le juge Laurier conclut uniquement en se basant sur l'absence d'intention des contribuables de s'établir en permanence à l'extérieur du Canada, pour statuer en faveur du maintien du statut de résident du Québec; voir également le paragraphe 11 du Bulletin d'interprétation IMP. 22-3 qui fait explicitement référence à l'intention du contribuable.

CHAPITRE QUATRIÈME

LES RÈGLES DE LA RÉSIDENCE STATUTAIRE

La Loi de l'impôt sur le revenu ainsi que la Loi sur les impôts du Québec prévoient un certain nombre de dispositions réputant un individu résident du Canada ou du Québec, et ce, même si cet individu n'a pas le statut de résident en vertu des règles développées par la jurisprudence.³²⁰

Un individu présumé résident du Canada ou du Québec sera imposable sur l'ensemble de ses revenus de toute provenance pour toute une année d'imposition. À l'opposé, un individu résident du Canada ou du Québec n'est imposable que sur la période où il a été résident, et non sur l'ensemble de toute une année.³²¹

Il existe cinq catégories de résidences présumées pour une personne physique: l'individu qui "séjourne" au Canada ou au Québec pour plus de 182 jours au cours d'une année; celui membre des Forces canadiennes; l'individu au service ou employé par le gouvernement du Canada ou d'une province; la personne engagée dans le cadre d'un programme d'aide au développement international, et une personne membre du

320. Voir McGREGOR, G., "Deemed Residence", (1974), 20 Canadian Tax Journal, 381, p. 383.

321. Voir alinéa 2(1) et article 114 L.I.R.; articles 22 et 23 L.I.Q.

personnel scolaire des Forces canadiennes. Sous certaines conditions, le conjoint et les enfants de ces personnes seront également réputés résidents du Canada ou du Québec.

4.1 Le concept de "séjourner" au Canada ou au Québec

La disposition la plus pertinente, vu sa similitude avec le concept de résidence, est celle présumant résident du Canada ou du Québec toute personne qui "séjourne" au Canada ou au Québec pour une ou des périodes totalisant 183 jours ou plus. Il devient alors important de faire la différence entre un individu "séjournant" au Canada ou au Québec, par opposition à un individu "résidant" au Canada ou au Québec. Le traitement fiscal réservé à ces catégories de personnes peut ne pas être le même.

L'expression "séjour" a fait son apparition dans la Loi de l'impôt sur le revenu en 1927. Préalablement à cette date, le législateur utilisait le terme "demeuré" ("remain" sous sa connotation anglaise) pour présumer résident du Canada un individu qui demeurait au Canada pour plus de 182 jours.³²²

Au niveau de la Loi sur les impôts du Québec, l'expression "séjourner" est apparue dès 1954 lors de l'adoption de la première législation fiscale en matière d'impôt sur le revenu pour les individus. Les raisons ayant poussé les différents

322. Voir S.C. 1919-1920, 10-11 Geo. V., c. 49, article 6.

législateurs à opter pour l'emploi du terme "séjour" semblent incertaines et difficiles à cerner.³²³

À cet égard, notons que la législation anglaise utilise plutôt l'expression "présence physique" pour présumer un contribuable résident du Royaume-Uni si cette présence physique est de plus de six mois.³²⁴

4.1.1 La législation

L'alinéa 250(1)(a) de la loi fédérale énonce que toute personne est réputée avoir été résidente du Canada pendant toute une année d'imposition, si

"... elle a séjourné au Canada au cours de l'année pendant une période ou des périodes dont l'ensemble est de 183 jours ou plus."

La Loi sur les impôts du Québec prévoit, au paragraphe 8(a), qu'un particulier est réputé résident du Québec pendant toute une année d'imposition, si au cours de cette année

"... il a séjourné au Québec pour une ou des périodes formant 183 jours ou plus et résidait ordinairement en dehors du Canada."

Une première constatation s'impose, le nombre de jours passés au Canada ou au Québec est important. Il a été fixé à 183 ou plus. En-deça de ce nombre, une personne ne sera

323. Voir MCGREGOR, G., "Deemed Residence", loc. cit., supra, note 320, p. 384; voir également HANSEN, B.G., "Individual Residence", loc. cit., supra, note 77; p. 703.

324. Voir WHITEMAN, P.G. et D.C. MILINE, op. cit., supra, note 79; p. 50.

assujettie à titre de résident que si elle satisfait les critères de résidence établis par la jurisprudence.

De plus, il n'est pas nécessaire d'avoir une présence continue au Canada ou au Québec pour plus de 182 jours. La législation utilise les termes "pour une ou des périodes". Ainsi, le fait de venir au Canada ou au Québec à plusieurs occasions pour un ou des séjours de 183 jours et plus est suffisant pour rendre applicable la présomption de la loi.

Toutefois, mentionnons que le séjour de 183 jours et plus doit se réaliser au cours de la même année d'imposition. À titre d'exemple, un individu séjournant au Canada ou au Québec du mois d'octobre d'une année au mois de mai de l'année suivante ne sera pas présumé résident du Canada ou du Québec pour cette période. Il n'aura pas été présent pour le nombre de jours requis au cours de la même année d'imposition (en prenant pour acquis l'absence d'autre séjour au cours de ces deux années).

Le paragraphe 8(a) de la Loi sur les impôts du Québec précise que le particulier doit résider ordinairement en dehors du Canada. Un résident d'une autre province canadienne qui séjournerait au Québec pour le délai prescrit ne serait pas réputé résident du Québec aux fins de la Loi sur les impôts, puisqu'il ne réside pas "ordinairement en dehors du Canada".³²⁵ Des raisons d'ordre pratique et d'équité

325. Un tel individu ne sera imposable au Québec que dans l'éventualité où il a exercé une entreprise au Québec, à moins qu'il n'acquiert le statut de résident du Québec le dernier jour de l'année d'imposition.

militent en ce sens, pour ne pas indûment pénaliser les contribuables en constante mobilité à l'intérieur du pays.

À cet égard, le juge Laganière s'exprime ainsi dans l'arrêt Lafrance c. S.M.R.Q.:

"Cet article 8 n'entre en scène que lorsque par exemple un citoyen est résident en dehors du Québec mais séjourne au Québec pendant 183 jours d'une année quelconque."³²⁶

Nous estimons qu'il s'agit là d'une mauvaise interprétation du paragraphe (a) de l'article 8, puisque ce dernier mentionne clairement "et résidait ordinairement en dehors du Canada", et non "résidait ordinairement en dehors du Québec".

Les dispositions du sous-alinéa 250(1)(a) de la loi fédérale ne s'adressent qu'aux personnes non-résidentes du Canada. Comment en effet une personne peut-elle "séjourner" au Canada et ainsi être réputée résidente du Canada si elle possède déjà le statut de "résident" du Canada?³²⁷

326. Supra, note 200, p. 31.

327. Voir Hamacha c. M.N.R. [1976] C.T.C. 2327, p. 2329 et Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 67.

4.1.2 Interprétation jurisprudentielle

Le sens usuel et commun doit être retenu.³²⁸ Le Nouveau Petit Larousse³²⁹ définit l'expression "séjourner" comme signifiant "demeurer quelque temps dans un lieu", et l'expression "séjour" comme "résidence plus ou moins longue dans un lieu, dans un pays". Sous sa connotation anglaise, l'expression "sojourn" est définie comme signifiant "a temporary stay", "to stay as a temporary resident".³³⁰

La signification du terme "séjourner" a été considérée pour la première fois dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.³³¹ Le tribunal devait décider si un individu qui passait régulièrement tous ses étés au Canada, était "résident" du Canada ou ne faisait que "séjourner" au Canada. Le contribuable n'aurait pas été imposable au Canada à titre de résident s'il séjournait au Canada, puisque sa présence physique était inférieure au délai requis de 183 jours.

La Cour suprême du Canada statua que le contribuable était résident du Canada, ses présences n'étant pas consti-

328. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, pp. 53 et 67 et R & L Foods Distributors c. M.N.R., supra, note 138, pp. 2580 et 2581.

329. Supra, note 99.

330. Voir WEBSTER's New Collegiate Dictionary, Thomas Allen & Son Limited, Toronto, 1973.

331. Supra, note 7.

tutives de simples séjours. Le juge Rand s'exprime ainsi:

"I would, therefore, treat the word 'sojourns' as applying to presence in Canada where the nature of the stay is either outside the range of residence or is what is commonly understood as temporary residence or residence for a temporary purpose."³³²

D'après ces propos, un statut de "résident" serait donc requis pour qu'un individu séjourne au Canada, en autant que cette résidence soit de nature purement temporaire. Il est clair qu'un individu établissant son principal centre d'intérêts en un lieu, y sera résident. Il ne s'agira pas d'un individu séjournant en ce lieu.

Le juge Estey est beaucoup plus explicite sur le sens à donner à l'expression. Il commente ainsi la distinction entre un individu résidant habituellement dans un lieu et celui y séjournant:

"... one is 'ordinarily resident' in the place where in the settled routine of his life he regularly, normally, or customarily lives. One "sojourns" at a place where he unusually, casually or intermittently visits or stays. In the former the element of permanence; in the latter that of temporary predominates. The difference cannot be stated in precise and definite terms, but each case must be determined after all of the relevant factors are taken into consideration, but the foregoing indicates in a general way the essential differences."³³³

De ce commentaire, les mots "temporary", "visits" et "stays" sont à retenir. Ainsi, une présence continue de quelques jours dans un endroit serait un séjour, puisqu'il

332. Supra, note 7, p. 67.

333. Supra, note 7, p. 70.

s'agirait d'un "stay" ou d'un "visit" de nature purement temporaire. Ainsi, un individu établira une résidence temporaire dans un lieu où il demeure pour quelque temps (c'est-à-dire qu'il s'agira de l'endroit où cet individu vivra pour une période de temps).

Par contre, un individu présent physiquement à un endroit à tous les jours ne semble pas séjourner à cet endroit, sa présence n'étant pas un "stay", ou ne constituant pas une "résidence temporaire". L'arrêt de la Commission de révision de l'impôt dans R & L Food Distributors c. M.N.R.³³⁴ abonde en ce sens. L'appelante, une compagnie incorporée en Ontario, se porte en appel d'une cotisation concernant son inéligibilité à la déduction pour petite entreprise du paragraphe 125(1) de la loi. Le Ministère du Revenu National soutient que l'appelante n'était pas une corporation dont le contrôle est canadien au sens de l'alinéa 125(6)(a) de la loi, puisqu'elle était contrôlée par deux personnes non-résidentes du Canada. En l'espèce, deux des trois actionnaires de la corporation étaient employés quotidiennement au Canada par la corporation, alors qu'ils retournaient aux États-Unis tous les soirs. De plus, ils demeuraient aux États-Unis toutes les fins de semaine. Les deux contribuables soutenaient être résidents du Canada, ayant séjourné au Canada pour une ou des périodes de plus de 182 jours.

334. Supra, note 138.

La Commission décida que la corporation n'était pas éligible au régime privilégié d'imposition puisque les deux actionnaires ne séjournaient pas au Canada. Ils ne résidaient donc pas au Canada. Le commissaire Prociuk s'exprime ainsi:

↳ "... it is obvious that coming from one country to work for the day at a place of business in another country and thereafter returning to one's permanent residence in the evening is not tantamount to making a temporary stay in the sense of establishing even a temporary residence in the country where the business is situated."³³⁵

"Séjourner" dans un lieu impliquerait donc plus qu'une simple présence quotidienne à ce lieu. Comme le mentionnait le juge Rand à l'intérieur de l'arrêt Thomson, un individu séjournera en un lieu s'il y est présent pour un certain temps, de façon à établir une résidence temporaire. Une personne devrait-elle ainsi établir des relations avec un lieu dans le sens que l'entend la jurisprudence sur le concept de résidence?

Avoir une résidence temporaire aux fins de séjourner en un lieu, signifie vivre en ce lieu pour une certaine période de temps, et ce, même si le centre des intérêts économiques, sociaux et familiaux d'un contribuable est situé ailleurs. Par exemple, l'homme d'affaires présent physiquement au Canada ou au Québec pour des périodes de 10 à 15 jours séjournera au

335. Id., p. 2581.

Canada, le Canada étant le lieu où ce dernier vit de façon inhabituelle et intermittente.³³⁶

Nous ne croyons pas que la présence de liens d'attachement familiaux, économiques et autres est nécessaire pour constituer un séjour. Un "séjour" se situe "outside the range of residence". Le législateur présume résidents les contribuables séjournant au Canada ou au Québec, et non ceux qui "résident" au Canada ou au Québec.³³⁷

Séjourner dans un lieu ne s'entend pas y posséder sa résidence habituelle, mais bien y avoir une résidence temporaire. Le commissaire Prociuk confond à cet égard les concepts de "résidence habituelle" et de "séjour", lorsqu'il s'exprime ainsi dans l'arrêt R & L Food Distributors:

"Assuming that Labe and Rosenthal had established a temporary residence in Windsor, Ontario, each of them would still have the burden of establishing that the residence in each case was not casual and uncertain but that it was in the ordinary regular course and that the usual relationship of such residence was beyond doubt."³³⁸

336. Voir RAPKIN, N.L., "Canadian Taxation of United States Persons Performing Personal Services in Canada as Employees and Professionals" dans "Canadian Taxation of United States Persons", 1975 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 54, p. 56.

337. Nous estimons que la Commission de révision de l'impôt a confondu les concepts de "résidence" et de "séjour" dans l'arrêt R & L Food Distributors, lorsqu'elle mentionne que les liens sociaux et familiaux des deux contribuables étaient situés au Michigan et non à Windsor, supra, note 138, p. 2581.

338. Id., p. 2581.

L'emploi du terme séjour n'est pas à confondre avec celui de la résidence habituelle. Ce dernier implique des éléments de permanence et de régularité qui ne sont pas présents à l'intérieur du concept de "séjour".³³⁹ Un individu séjourne dans un lieu s'il n'y est pas résident. Certes, il y est présent physiquement, mais sa présence n'est pas suffisante pour être constitutive d'une résidence fiscale.

"Sojourning is the temporary, from day to day stay of a transient or visitor, whereas residing implies a regular and usual relationship."³⁴⁰

Reprenons ici les propos du juge Estey de la Cour suprême du Canada à l'effet que

"One sojourns at a place where he unusually, casually or intermittently visits or stays."³⁴¹

Un individu séjournera-t-il au Canada ou au Québec s'il est présent au Canada ou au Québec de façon continue ou régulière à tous les ans pour une certaine période de temps? La régularité de certaines visites ou présences ne met pas en jeu le caractère du "séjour", et n'élève pas ce dernier concept au niveau de la résidence ou de la résidence habituelle. Toutefois, une telle personne résidera en un lieu si

339. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 70.

340. Voir Thomson c. M.N.R. [1945] C.T.C. 63, p. 73, jugement du juge Thomson de la Cour de l'Echiquier, confirmé par la Cour suprême du Canada.

341. Voir Thomson c. M.N.R., supra, note 7, p. 70.

elle détient en ce lieu des liens de résidence substantiels constituant un "attachement résidentiel".³⁴²

L'arrêt récent de la Commission de révision de l'impôt dans Shpak & Shpak c. M.N.R.³⁴³ confirme cette différence entre les concepts de "résidence" et de "séjour". En l'espèce, deux conjoints vivaient aux États-Unis dans une propriété leur appartenant. Ils traversaient quotidiennement la frontière pour venir travailler à Vancouver. Ils réclamèrent la déduction de \$1,000 concernant les revenus d'intérêts et de dividendes pour l'année d'imposition 1977, ce que le ministère refusa, seules des personnes résidentes du Canada ayant droit à cette déduction. Le commissaire conclua que les deux appelants étaient résidents du Canada, puisqu'ils possédaient au Canada la majorité de leurs activités économiques et sociales:

"Their customary mode of living includes spending a very considerable portion of their time, not only working in Canada, but where they have centered a major part of their social as well as economic activities."³⁴⁴

Cette décision revêt un certain intérêt car elle affirme que des personnes seront résidentes du Canada si elles travaillent quotidiennement au Canada, et si elles y possèdent le centre de leurs intérêts, malgré le fait qu'elles habitent

342. L'exemple classique à cet effet demeure toujours l'arrêt Thomson.

343. Supra, note 136.

344. Id., p. 2431.

à l'extérieur du Canada.

La Commission ne fait aucunement référence au concept de "séjour", si ce n'est que le commissaire mentionne que "their daily presence and regular attendance at their place of work in Canada cannot, in my opinion, be considered simply as visits". Ce passage confirme la substance de l'arrêt R & L Food Distributors en ce que de simples présences physiques au Canada dans le but de travailler quotidiennement au pays, ne sont pas constitutives d'un "séjour" au Canada.

Dans l'arrêt Shpak & Shpak, les présences au pays, couplées avec de nombreux liens d'attachement au Canada, impliquaient un statut de "résident" et non un simple "séjour". Dans l'arrêt R & L Food Distributors, les présences au Canada, en plus de ne pas être un "séjour", constituaient encore moins une "résidence" fiscale.

L'arrêt Truchon c. M.N.R.³⁴⁵ est un des seuls arrêts canadiens à avoir appliqué la notion de "séjour". En l'espèce, l'appelant, un citoyen canadien, quitta le Canada le 5 septembre 1967 avec sa famille pour poursuivre des études de doctorat aux États-Unis. Le ministère n'alloua que 50% des exemptions personnelles auxquelles avait droit l'appelant, puisqu'il n'avait été résident du Canada pour cette année que jusqu'à la date de son départ. Le contribuable soutenait quant à lui avoir droit au plein montant des exemptions

345. 70 D.T.C. 1277.

personnelles, puisqu'il avait séjourné au Canada 183 jours et plus au cours de l'année (de janvier 1967 à la date de son départ). En ces termes, la Commission de révision de l'impôt lui donna raison:

"Having left on September 5, 1967, to live temporarily in the United States, obviously the appellant resided in Canada for more than the one hundred and eighty-three days provided for under the above section. In view of that fact, he is deemed to have resided in Canada throughout the 1967 taxation year."³⁴⁶

Nous croyons que le commissaire confond le terme "séjour" au Canada avec celui de "résider" au Canada. Certes, l'individu a été présent au Canada pour plus de 182 jours, mais sa présence est à titre de "résident" et non à titre de personne "séjournant". Comme le mentionne le juge Estey dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.:

"It is not the length of the visit or stay that determines the question. Even in this statute under section 9(d) the time of 183 days does not determine whether the party sojourns or not but merely determines whether the tax shall be payable or not by one who sojourns."³⁴⁷

Nous croyons que l'arrêt Truchon n'est pas un exemple à bon droit d'un individu séjournant au Canada. Un individu n'est pas présumé résident du Canada du seul fait d'être présent physiquement au Canada ou au Québec pour la période de temps fixée par la loi. Encore faut-il que ce dernier

346. Id., p. 1279.

347. Supra, note 7, p. 70.

"séjourne" au Canada.³⁴⁸

À titre d'exemple, un individu ne sera pas présumé résident du Canada ou du Québec pour toute l'année d'imposition, à titre de personne ayant séjourné au Canada ou au Québec, s'il quitte le Canada au cours d'une année après avoir résidé au Canada ou au Québec pour plus de 182 jours. Il s'agira d'un contribuable résident du Canada ou du Québec pour la partie de l'année où il avait le statut de résident. Il en est de même pour une personne qui délaisse son statut de "non-résident" pour acquérir celui de "résident" du Canada ou du Québec pour plus de 182 jours au cours de cette année.

À la connaissance de l'auteur, le seul autre relatif au concept de "séjour" est celui de Zimmer c. M.N.R.³⁴⁹ En l'espèce, le contribuable quitta le Canada à la fin de l'année 1974 pour poursuivre des études de droit en Australie. Il revint au Canada le 30 juin 1977. En septembre de la même année, le contribuable débuta un stage au sein d'une étude d'avocats de Halifax, où il commença en juin 1978 un emploi à temps plein à titre d'avocat.

348. Comme le faisait remarquer un auteur: "Section 139(3) (maintenant le paragraphe 250(1)) only applies to sojourners, and one must resist the somewhat natural tendency to conclude that it also applies to residents."; voir KOERNER, W.R., loc. cit., supra, note 75, p. 240.

349. [1981] C.T.C. 2631, décision de la Commission de révision de l'impôt.

Le contribuable réclama pour l'année d'imposition 1978 l'étalement de la moyenne générale du paragraphe 118(1) de la loi. À ce titre, une des conditions d'admissibilité de ce dernier est que le contribuable ait résidé au Canada tout au long de l'année précédant celle où il demande l'étalement de son revenu. L'appelant prétendait être résident du Canada tout au long de l'année 1977, puisqu'il avait séjourné au Canada 183 jours et plus (comprenant les périodes du 30 juin 1977 au 31 décembre 1977).

Le commissaire Taylor rejette les prétentions de l'appelant à l'effet que son statut de personne "séjournant" au Canada a pris fin en juin 1978 lors de l'acceptation d'un emploi permanent. Il statue que s'il est ainsi, pourquoi le "séjour" du contribuable n'aurait-il pas pris fin au moment où il a accepté un poste pour son stage en septembre 1977? Seul son statut professionnel était différent, le contribuable n'ayant jamais séjourné au Canada au cours de ces deux périodes.

Même si la Commission ne se prononce pas sur le statut de résident une fois le contribuable de retour au Canada, il est évident que la présence physique de ce dernier au Canada depuis juin 1977 ne faisait pas de lui une personne "séjournant" au Canada à titre de "mere transient or visitor". Sa présence au Canada a alors perdu le caractère de momentanée ou de temporaire pour acquérir une certaine stabilité et permanence. Le contribuable était, nous croyons, une personne résidant au Canada depuis la date de son retour au pays.

4.1.3 Synthèse

Le concept de "séjour" nécessite plus qu'une simple présence physique au Canada ou au Québec. Il s'entend d'une résidence à un degré moindre que le concept de résidence développé par la jurisprudence. Il ne nécessite pas autant d'attachements, de permanence et de régularité. Un "séjour" demeure "outside the range of residence". Il concerne plutôt les individus qui demeurent à un endroit en y établissant temporairement le centre de leurs activités journalières.

Comme les présences quotidiennes au Canada ou au Québec de la part d'un individu retournant à l'étranger chaque soir ne constituent pas un séjour,³⁵⁰ nous croyons qu'un individu se doit de demeurer dans un lieu pendant la période de ces "séjours".³⁵¹ Mais cela ne signifie pas pour autant que cette demeure ou habitation doit appartenir au contribuable, ou que les séjours doivent toujours se réaliser au même endroit. Ainsi, un homme d'affaires non-résident du Canada séjournera au pays s'il est présent physiquement à différents endroits au Canada ou au Québec au cours d'une même année, et ce peu importe s'il demeure à l'hôtel, en pension ou encore dans un appartement.

350. Voir R & L Distributors c. M.N.R., supra, note 138 et Shpak & Shpak c. M.N.R., supra, note 136.

351. Voir McGREGOR, G., "Deemed Residence", loc. cit., supra, note 320, p. 385.

L'arrêt Shahmoon c. M.N.R.³⁵² constitue selon nous la situation type où une personne séjourne au Canada. Le commissaire Flanigan, alors président de la Commission, se devait de statuer sur la responsabilité fiscale canadienne d'une personne non-résidente du Canada et présente au Canada à l'intérieur d'une habitation lui appartenant pour des périodes totalisant un ou deux mois par année. Le commissaire ne se prononce en aucune façon sur le statut fiscal du contribuable en regard des concepts de "séjour" et de "résidence".

Il ne fait aucun doute qu'une telle personne n'est pas résidente du Canada, vu l'absence évidente de liens d'attachement avec le Canada. Les présences physiques de cette dernière personne seraient plutôt des "séjours", le contribuable demeurant au Canada "in the sense of living there temporarily".³⁵³ Ces séjours sont assimilés à une résidence "temporaire".

Qu'en est-il du statut des personnes non-résidentes du Canada ou du Québec et présentes physiquement à titre d'étudiants, d'artistes, d'athlètes, ou à titre d'employés dans le milieu du transport international? Le débat à ce niveau risque d'être purement académique du fait de la présence de règles particulières contenues à l'intérieur des

352. Supra, note 109.

353. Voir MCGREGOR, G., "Deemed Residence", loc. cit., supra, note 320, p. 385.

conventions fiscales internationales conclues par le Canada.³⁵⁴

Ces personnes ne seront pas résidentes ou résidentes habituelles ou ordinaires du Canada ou du Québec si le Canada ou le Québec n'est pas le lieu où elles maintiennent l'ensemble de leurs relations économiques, sociales et familiales. S'agit-il par contre de personnes séjournant au Canada ou au Québec, ou de personnes effectuant de simples présences physiques? Évidemment, aucune règle générale ne peut être énoncée pour classifier chacune des situations. Toutefois, nous pouvons soutenir que ces personnes séjournent au Canada ou au Québec si elles sont présentes temporairement au Canada ou au Québec pour y vivre durant une courte période de temps. À titre d'exemple, un étudiant non-résident du Canada séjournera probablement au Canada si le Québec est le lieu où il centre ses intérêts pour la période de temps couverte par son cours universitaire. Toutefois, si cet individu est continuellement présent au Québec au cours de cette période (y compris pendant les périodes estivales des vacances scolaires) d'une façon à maintenir au Québec la majorité de ses attachements et relations, il est possible qu'une telle personne soit soit résidente (du Québec et du Canada.

354. À titre d'exemple, voir les articles suivants de la convention fiscale conclue avec les États-Unis: article XIV, professions indépendantes; article XV, professions dépendantes; article XVI, artistes et athlètes, et article XX, étudiants.

Dans l'éventualité où un individu séjourne au Canada ou au Québec, le nombre de jours passés au Canada ou au Québec est important. C'est seulement si le ou les séjours du contribuable totalisent 183 jours ou plus que ce dernier sera présumé résident du Canada ou du Québec pour toute une année. À l'intérieur de ce contexte, comment doit s'interpréter le mot "jour"? S'agit-il de toute période de 24 heures, ou bien toute journée à l'intérieur de laquelle un individu est présent physiquement s'entend d'un "jour" et ce, peu importe le nombre d'heures passées au Canada ou au Québec durant cette journée?

Notons qu'au niveau de l'application de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, le gouvernement du Canada considère que le mot "jour", s'entend de toute journée où un individu est présent physiquement au Canada, et ce peu importe le nombre d'heures où il a été effectivement présent au Canada. Le Bulletin d'interprétation IT-298 (daté du 8 mars, 1976) précise par contre, relativement aux personnes engagées au niveau du transport international, que toute période de huit heures au cours d'une journée sera considérée comme un "jour", et que toute période de moins de huit heures au cours d'une même journée sera retenue comme correspondant au nombre d'heures passées au Canada. Dans ce dernier cas, le nombre d'heures totales passées au Canada au cours d'une année sera divisé par huit pour déterminer le nombre de jours passés au Canada. À titre d'exemple, un individu présent au Canada à vingt-quatre occasions au cours d'une année et ce pour des

périodes de six heures à chaque occasion, aura été présent au Canada pour cette année pour un total de dix-huit jours.

La jurisprudence fiscale canadienne et québécoise est muette sur la signification du mot "jour". Certains arrêts prononcés au Canada relativement à des sujets autres que l'impôt sur le revenu, sont à l'effet que le mot "jour" s'entend uniquement d'une journée où un individu est présent physiquement pour vingt-quatre heures.³⁵⁵ Ainsi, toute fraction de jours ne serait pas pertinente dans la computation des délais.

Un arrêt anglais prononcé à l'égard d'une disposition semblable en droit fiscal est à l'effet contraire. Il mentionne que chaque période de temps passée dans un endroit est retenue. Ainsi, il faut additionner le nombre d'heures passées à cet endroit au cours d'une journée si un individu n'a pas été présent pour toute une journée. La High Court of Justice s'exprime ainsi:

"... you should look at complete days of actual residence and actual non-residence and at the hours in the case of days when the Appellant was here for a part of the day and elsewhere for the rest; and then see whether or not it all adds up to the amount of time that there is in six months."³⁵⁶

Cette solution semble la plus juste puisqu'elle tient compte de toutes les périodes de temps où un individu était réellement présent à un endroit. Ainsi, si un contribuable

355. Voir Taylor c. Drake (1902) 9 B.C.R. 54, p. 55 et Henstridge c. London Street Railway Co. (1948) 42 O.L.R. 41, p. 42.

356. Voir Wilkie c. C.I.R., 32 T.C. 495, p. 498.

arrive au Canada ou au Québec vers les 9 heures du soir, il n'aura été présent physiquement au Canada ou au Québec durant cette journée que pour trois heures. Ces trois heures entreront dans la computation des délais au même titre que toute autre fraction de jour. À ce titre, les jours d'arrivée et de départ du Canada ou du Québec ne seront retenus que pour les périodes de présence physique effective. En agissant de la sorte, nous croyons qu'il sera possible d'éviter des situations où un individu sera présent physiquement pour plus de 182 jours dans deux pays à la fois pour une même année d'imposition.³⁵⁷

4.1.4 Sévérité et singularité de la règle

Toutes les situations de résidence présumée de l'alinéa 250(1) de la loi fédérale et de l'article 10 de la loi provinciale assujettissent un contribuable sur toute une année d'imposition. Les dispositions des articles 114 de la loi fédérale, et 23 et 24 de la loi provinciale, permettant un allègement fiscal pour un particulier résident du Canada ou du Québec pour une partie de l'année, ne peuvent recevoir application. En effet, ces dernières ne sont disponibles que pour les contribuables résidents du Canada ou du Québec une partie de l'année, et non pour ceux résidents sur toute une année

357. Voir RAPKIN, N.L., loc. cit., supra, note 336, p. 56.

d'imposition. Ainsi, le contribuable séjournant au Québec ou au Canada pour plus de 182 jours au cours d'une même année d'imposition sera imposable sur l'ensemble de ses revenus mondiaux pour toute cette année d'imposition, et ce, même s'il n'a été réellement présent que pour une période bien inférieure à douze mois. Il ne pourrait bénéficier des règles de la résidence pour une partie de l'année.

À cet égard, le traitement fiscal que reçoit un résident pour une partie de l'année est plus avantageux. En effet, ce dernier ne sera imposable que sur l'ensemble de ses revenus mondiaux uniquement pour la période où il a été résident du Canada ou du Québec. Ainsi, un contribuable ne sera imposable au Canada ou au Québec à titre de résident que pour neuf mois s'il devient non-résident en octobre. À l'opposé, un individu séjournant au Canada ou au Québec pour une période de sept mois (environ 215 jours) sera imposable au Canada ou au Québec pour toute une année sur l'ensemble de ses revenus mondiaux. Ce dernier, même s'il a été présent au Canada deux mois de moins que le résident, sera imposé sur l'ensemble de ses revenus pour trois mois de plus.

Pourquoi pénaliser les personnes constamment en mouvement et séjournant au Canada ou au Québec pour plus de 183 jours? Une telle disposition ne se justifierait que si elle imposait un fardeau fiscal proportionnel au temps effectivement passé au Canada ou au Québec.³⁵⁸

358. Voir MCGREGOR, G., "Deemed Residence", loc. cit., supra, note 320, p. 390.

"This is anomalous: the more tenuous the connection with Canada the heavier the Canadian tax liability. At the very least, surely, the part-time 183-day-sojourner could be afforded relief similiar to the part-time resident in respect of that proportion of the year when he was not present in Canada"³⁵⁹

4.1.5 En résumé

De l'analyse des concepts de résidence et de séjour, nous pouvons émettre les propositions suivantes: un individu peut être présent physiquement en un lieu sans pour autant y "séjourner" ou y "résider", la simple présence physique n'étant pas constitutive d'un séjour ou d'une résidence; la "résidence" s'entend d'un attachement beaucoup plus substantiel et permanent qu'un "séjour"; un "séjour" signifie vivre en un lieu pour une période de courte durée (temporaire), sans toutefois y détenir le lieu central de ses attachements; un "séjour" peut acquérir un caractère de régularité et devenir habituel sans pour autant constituer une "résidence"; un individu ne peut "séjourner" en un endroit s'il y réside, il peut par contre devenir résident de cet endroit s'il y séjourne pour la période de temps prescrite par la loi.

La ligne de démarcation entre les différents statuts d'une personne n'est pas clairement identifiable. Elle repose sur l'analyse des faits particuliers de chaque situation. Comme le mentionne le juge Rand dans l'arrêt Thomson c. M.N.R.:

359. Voir HOGG, P.W., op. cit., supra, note 116, p. 8:19.

"The inquiry lies between the certainty of fixed and sole residence and the uncertain line that separates it from occasional or casual presence, the line of contrast with what is understood by the words 'stay' or 'visit' into which residence can be attenuated, and the difference may frequently be a matter of sensing than of a clear differentiation of factors."³⁶⁰

4.2 Résidents canadiens et québécois à l'étranger

La Loi de l'impôt sur le revenu, tout comme la Loi sur les impôts du Québec, prévoit des situations de résidence présumée pour des individus à l'extérieur du pays qui travaillent pour le gouvernement du Canada ou du Québec ou qui sont engagés pour représenter ces derniers.

Le fait que ces individus n'aient aucunement été présents à l'intérieur du Canada ou du Québec au cours de l'année ne modifie en rien la portée de la présomption. Cette dernière est irréfragable. Ainsi, même si des individus présumés résidents rencontrent les critères de non-résidence établis par la jurisprudence, ils demeurent résidents du Canada et du Québec.

4.2.1 Membres des Forces armées canadiennes

Un membre des Forces armées n'étant généralement pas un "fonctionnaire" ou un "représentant" du Canada,³⁶¹ le législa-

360. Supra, note 7, p. 63.

361. Voir Avent c. M.N.R., supra, note 139.

teur a cru bon de créer une disposition particulière qui présume ce dernier résident du Canada ou du Québec.

L'alinéa 250(1)(b) de la loi fédérale mentionne qu'une personne est présumée résidente du Canada aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu, si

"... elle était, à une date quelconque dans l'année, membre des Forces canadiennes."

La Loi sur les impôts du Québec, à son paragraphe 8(b), mentionne qu'un particulier sera réputé avoir résidé au Québec durant toute une année d'imposition, si au cours de cette année

"... il faisait partie des forces armées du Canada et résidait au Québec immédiatement avant son départ du Canada pour accomplir son service militaire dans un pays étranger."

Dans les deux législations, le simple fait d'être membre des Forces armées à un moment de l'année fait en sorte qu'un individu sera résident toute une année d'imposition. Ainsi, le contribuable qui s'engage dans les Forces armées canadiennes vers la fin d'une année, sera imposé au Canada ou au Québec durant toute cette année à titre de résident.

La particularité de la législation provinciale est à l'effet que seul les membres des Forces armées accomplissant leurs fonctions à l'extérieur du Canada seront présumés résidents du Québec. De plus, ceux-ci doivent résider au Québec immédiatement avant leur départ du Canada. De ce fait, un membre des Forces armées travaillant au Québec, mais résidant en Ontario, ne sera pas réputé résident du Québec lors de son

transfert à l'extérieur du Canada. Également, un membre travaillant au Québec et transféré dans une autre province canadienne ne sera pas imposable au Québec en vertu de la Loi sur les impôts à titre de résident présumé, puisqu'il n'accomplit pas son service militaire dans un pays étranger.

Un membre des Forces armées canadiennes sera toujours résident du Canada ou du Québec, et ce, même s'il s'absente du Canada pour une période de temps assez prolongée. On se souviendra que dans l'arrêt Beament c. M.N.R.,³⁶² la Cour suprême du Canada avait décidé qu'un membre des Forces armées demeurant à l'étranger pour une période de sept ans n'était pas résident ou habituellement résident du Canada. De telles situations ne se présenteraient plus de nos jours, vu les dispositions législatives précitées réputant résident du Canada ou du Québec le membre des Forces armées, et ce même si la totalité des liens familiaux, sociaux et économiques de cette personne sont situés à l'étranger.

4.2.2 Membres du personnel scolaire des Forces armées d'outre-mer

L'alinéa (d.1) du paragraphe 250(1) de la loi fédérale prévoit qu'une personne sera réputée résidente du Canada pour toute une année d'imposition, si

362. Supra, note 112.

"... elle était, à une date quelconque dans l'année, un membre du personnel scolaire des Forces canadiennes d'outre-mer qui a produit sa déclaration pour l'année sur la base qu'elle était un résident du Canada tout au cours de la période au cours de laquelle elle était membre de ce personnel."

Cet article n'a pas d'équivalence dans la législation provinciale. De plus, il ne s'applique que pour les années d'imposition 1980 et suivantes.³⁶³

La Commission de révision de l'impôt décida, dans l'arrêt Laramée c. M.N.R.,³⁶⁴ qu'une personne engagée par le Ministère de la Défense Nationale pour enseigner aux enfants du personnel des Forces armées canadiennes en poste à l'étranger, était un "fonctionnaire" ou un "représentant" du Canada, et de ce fait réputée résidente du Canada. En l'espèce, l'appelante soutenait avoir droit à un remboursement d'impôt, puisque d'autres personnes dans des situations similaires n'avaient pas payé d'impôt. L'élément décisif pour la Commission demeura l'emploi de l'appelante par le Bureau des Langues et la Commission des services publics du Canada; celle-ci ayant alors le statut de fonctionnaire ou représentant du Canada.

La Commission n'accorda aucune importance au fait que d'autres personnes ne payèrent pas d'impôt dans des situations similaires, puisque celles-ci étaient engagées par les commissions scolaires des diverses provinces et non par le gouvernement du Canada. Le commissaire Cardin regrette cette incohérence:

363. S.C. 1980-81, c. 48, article 109(1).

364. [1976] C.T.C. 2152.

"The Board must apply the Act as it is written and leave the task of correcting omissions or anomalies that occasionally slip into legislation to those responsible for doing so."³⁶⁵

De telles incohésions de la part du Ministère du Revenu donnaient lieu à des traitements inconsistants relativement au sous-alinéa 250(1)(c)(i) de la loi. Il devenait alors essentiel de savoir si les personnes enseignant sur les bases des Forces armées étaient des "fonctionnaires" ("officer") ou "représentants" ("servant") du Canada.

Le législateur fédéral clarifia la situation en adoptant l'alinéa (d.1) du paragraphe 250(1) de la loi. Ce dernier s'applique désormais pour tout membre du personnel des Forces armées canadiennes d'outre-mer, et ce peu importe si l'individu est employé par le gouvernement du Canada, par une commission scolaire, ou par tout autre employeur. Il vient clarifier le statut des personnes enseignant sur les bases des Forces armées, réputant résidentes du Canada toutes ces dernières personnes.

4.2.3 Représentants du Canada ou du Québec

La Loi de l'impôt sur le revenu et la Loi sur les impôts du Québec prévoient que certaines personnes seront réputées résidentes du Canada ou du Québec, si elles travaillent pour

365. Id., p. 2155?

le gouvernement fédéral ou d'une province, ou si elles représentent ces derniers à l'étranger.³⁶⁶

Le cas particulier des fonctionnaires et représentants du Canada ou Québec ne soulève pas de problèmes si ceux-ci sont engagés par la fonction publique, c'est-à-dire le gouvernement du Canada ou du Québec. Il en est de même pour les ambassadeurs, ministres et haut-commissaires se trouvant à l'extérieur du Canada.

Notons à cet égard la particularité de la loi québécoise qui présume résident du Québec pour toute une année d'imposition un ministre, un député ou un sénateur du Québec, si ceux-ci ont résidé au Québec avant leur élection ou nomination. Tous les membres de la Chambre des Communes et du Sénat canadien, résidant au Québec avant leur élection ou nomination, seront responsables d'un impôt québécois, et ce, même si ces

366. L'alinéa c) du paragraphe 250(1) de la loi fédérale prévoit que sera réputée résident du Canada dans toute une année d'imposition, toute personne qui était à une date quelconque dans l'année

i) un ambassadeur, un ministre, un haut-commissaire, un fonctionnaire ou un représentant du Canada, ou

ii) un agent général, un fonctionnaire ou un représentant d'une province qui résidait au Canada immédiatement avant sa nomination ou son emploi par le Canada ou la province ou recevait des frais de représentation pour cette année.

Le paragraphe c) de l'article 8 de la Loi sur les impôts du Québec est généralement au même effet. Il présume résident du Québec toute personne qui

c) était un ambassadeur, un député, un fonctionnaire, un haut-commissaire, un ministre, un préposé ou un sénateur du Canada, ou un agent général d'une province, et qui résidait immédiatement au Québec avant son élection, son emploi ou sa nomination par le Canada ou la province ou recevait des frais de représentation pour cette année.

personnes ont laissé le Québec pour établir le centre de leurs intérêts familiaux, sociaux et économiques à l'extérieur de la province.

Qu'en est-il du statut des employés des sociétés d'État en regard de ces dispositions législatives? La Cour fédérale du Canada décida, dans l'arrêt Strachan c. The Queen,³⁶⁷ qu'un contribuable engagé par Énergie Atomique Canada pour travailler aux Indes était présumé résident du Canada pour toute la durée de son absence du Canada, vu les dispositions de l'alinéa 139(c)(i) de la loi (maintenant 250(1)(c)(i)). Le raisonnement mis de l'avant par le juge est fort simple. Puisque la société de la Couronne était elle-même un agent ou un représentant du Canada en vertu de sa loi constitutive, les employés de la société étaient également considérés comme représentants du Canada ou de la Couronne et, de ce fait, présumés résidents du Canada en vertu de la loi. Le juge retient de plus comme élément significatif le fait que la société de la Couronne n'avait pas le pouvoir d'engager et de payer ses employés en vertu de sa loi habilitante.³⁶⁸ Il s'exprime ainsi:

367. [1973] C.T.C. 416.

368. Selon le juge, cet élément est suffisant à lui seul pour distinguer du présent litige l'arrêt Washer c. B.C. Toll Highway & Bridges Authority, 53 D.L.R. (2d) 620. Dans cet arrêt, le tribunal statua que des employés d'une société de la Couronne n'étaient pas des employés de la Couronne, puisque cette société avait le pouvoir exprès d'engager et de rémunérer ses employés, ce qui n'était pas le cas dans l'arrêt Strachan.

"I attach some significance to the omission as being further evidence of the intention of Parliament that the employees of this Company must be considered servants of the Crown."³⁶⁹

Dans la mesure où la loi habilitante de la société d'État énonce clairement que ses employés sont des employés de la Couronne ou de la fonction publique du Canada ou du Québec, ceux-ci seront présumés résidents du Québec ou du Canada. Si une telle mention n'est pas présente, chaque situation devra être étudiée en fonction des pouvoirs et de la capacité précise de la société d'État en regard de ses employés. Si cette dernière possède par exemple le pouvoir exprès d'embaucher, de congédier et de rémunérer ses employés, il s'agira là d'un indice à l'effet que ces derniers ne seront pas des fonctionnaires ou représentants du Canada ou du Québec. Toutefois, ce n'est pas parce qu'une société de la Couronne est expressément désignée comme mandataire ou représentant du Canada ou du Québec, que le statut de ses employés s'en trouvera ainsi déterminé.³⁷⁰

Notons avec intérêt l'arrêt de la Commission de révision de l'impôt dans Morton c. M.N.R.,³⁷¹ où il fut décidé qu'un

369. Supra, note 367, p. 421.

370. Voir Washer c. B.C. Toll & Bridges Authority, supra, note 368, où les employés de la société de la Couronne ne furent pas trouvés employés de la Couronne et ce malgré le fait que la société était elle-même expressément désignée comme agent ou mandataire de la Couronne.

371. Supra, note 111.

employé d'une société de la Couronne (en l'espèce le Canadien National) demeurerait résident habituel du Canada s'il s'absentait du Canada pour travailler à l'étranger sur un projet d'une filiale de cette dernière. La particularité de ce jugement consiste en la non-utilisation par la Commission des dispositions de la loi présumant résidents du Canada les fonctionnaires et représentants du Canada. Mentionnons que dans l'arrêt Strachan, à l'exception des dispositions de la loi présumant le contribuable résident du Canada pour toute l'année, ce dernier n'était pas résident du Canada.³⁷²

4.2.4 Employés dans le cadre d'un programme d'aide au développement international

L'alinéa 250(1)(d) et le paragraphe 8(d) des lois fédérale et provinciale, précisent qu'une personne qui exerçait des fonctions à l'extérieur du Canada dans le cadre d'un programme d'aide au développement international sera présumée résident du Canada ou du Québec pour toute cette année d'imposition. La loi provinciale mentionne de plus que le contribuable doit avoir résidé au pays à un moment donné durant les six mois précédant la date de son entrée en fonction, la loi fédérale fixant, quant à elle, ce délai à trois mois.

372. En effet, comme s'exprime le juge Heald dans l'arrêt Strachan c. The Queen, *supra*, note 367, à la p. 417: "The parties agree that the plaintiff has not been resident in Canada for income tax purposes subsequent to June 10, 1971, subject to the application of subparagraph 139(3)(c)(i) (maintenant 250(1)(c)(i)) of the 1971 Income Tax Act ...".

L'arrêt Marois c. M.N.R.³⁷³ affirme que les critères de l'alinéa 250(1)(d) seront rencontrés si le contribuable était engagé à l'étranger dans le cadre d'un programme d'aide au développement international et ce, peu importe si l'employeur du contribuable est une personne autre que le gouvernement. En l'espèce, le contribuable fut considéré comme résident du Canada pour la période de son absence du Canada, alors qu'il était engagé par une compagnie privée pour travailler dans le cadre d'un programme de l'Agence canadienne de développement international.

Le commissaire Tremblay mentionne également qu'il n'est pas requis pour un contribuable d'être résident sous les dispositions du paragraphe 250(1) et sous celles du paragraphe 2(1) de la loi, une seule "résidence" suffisant. En l'espèce, la Commission considéra le contribuable comme non-résident du Canada. Toutefois, il demeura sujet à un impôt canadien à titre de personne présumée résident du Canada.

La cause de Rajotte c. M.N.R.,³⁷⁴ également décidée par le commissaire Tremblay, est similaire à la précédente. Donc, il n'est pas nécessaire que le contribuable soit embauché directement par le gouvernement du Canada ou l'Agence canadienne de développement international pour être présumé résident du Canada en vertu de l'alinéa 250(1)(d) de la loi. En

373. Supra, note 142.

374. Supra, note 221.

l'espèce, le contribuable travaillait pour une firme d'ingénieurs qui avait signé un contrat d'ingénierie avec une agence du gouvernement sur un projet en Tunisie, "dans le cadre d'un programme d'aide au développement international souscrit ou établi par le gouvernement".³⁷⁵

Ces deux arrêts confirment un arrêt de la Commission de révision de l'impôt de 1969 dans la cause de Petersen c. M.N.R.³⁷⁶ En l'espèce, le contribuable avait signé deux contrats d'emploi différents et soutenait ne pas être présumé résident du Canada en regard du deuxième contrat, puisqu'il n'avait pas résidé au Canada à une date quelconque durant les trois mois précédant la période couvrant le deuxième contrat. Le tribunal décida que ce deuxième contrat n'était qu'une extension du premier contrat (les dispositions relatives au salaire et aux tâches étaient identiques dans les deux contrats; ces derniers étaient de plus conclus avec le même employeur.) Ainsi, le contribuable rencontrait les dispositions de la loi puisqu'il avait résidé au Canada à un moment donné au cours des trois mois précédant son entrée en fonction à l'étranger.

375. Voir le jugement du juge Jacques Bousquet de la Cour provinciale où le contribuable fut également présumé résident du Québec en vertu de la Loi sur les impôts du Québec: Rajotte c. S.M.R.Q., jugement non publié du 7 mai 1980, numéro 500-02-018752-787.

376. 68 D.T.C. 503.

Dans l'arrêt Ladd c. M.N.R.,³⁷⁷ le tribunal décida qu'un contribuable canadien était présumé résident s'il s'absente du Canada pour enseigner au Nigéria dans le cadre d'un projet conclu par le gouvernement du Nigéria et l'Agence canadienne de développement international. En effet, il demeurait visé par les dispositions de l'alinéa 250(1)(d) de la loi. Pour l'année d'imposition 1973 (la première période d'absence), le contribuable n'était pas présumé résident du Canada en vertu de l'alinéa 250(1)(d), puisque le règlement 3400 de la loi de l'impôt recevait application. Le contribuable demeurait toutefois résident du Canada pour l'année 1973, puisqu'il était un fonctionnaire ou un représentant du gouvernement visé à l'alinéa 250(1)(c) de la loi.

Ce règlement 3400 prévoyait que si le programme de développement international était financé par l'octroi d'un prêt à faible taux d'intérêt, il ne s'agissait pas d'un programme visé à l'article 250(1)(d) de la loi. Cette disposition relative au faible taux d'intérêt n'existe plus. Désormais, tous les programmes financés par fonds d'aide au moyen de prêts seront exclus du paragraphe 250(1)(d) et, de ce fait, un contribuable engagé sur un tel projet ne sera pas présumé

377. [1978] C.T.C. 3071, décision de la Commission de révision de l'impôt.

résident du Canada en vertu de ce paragraphe de la loi.³⁷⁸

4.2.5 Conjoint et enfants du contribuable

L'alinéa 250(1)(e) de la loi fédérale et le paragraphe 8(e) de la loi provinciale précisent que le conjoint du contribuable présumé résident, sera également présumé résident du Canada s'il a résidé au Canada ou au Québec au cours d'une année antérieure et s'il vivait avec ce contribuable. Ces dispositions ne s'appliquent pas au particulier "séjournant" au Canada ou au Québec.

Deux conditions sont donc prévues. Premièrement, le conjoint doit avoir résidé au Canada ou au Québec au cours d'une année antérieure. Ainsi, si le contribuable épouse une personne à l'étranger, cette dernière ne sera pas présumée résidente du Canada ou du Québec, puisqu'elle n'a pas résidé au Canada ou au Québec. De plus, il ne semble pas nécessaire que le conjoint ait résidé au Canada ou Québec au cours de l'année du départ du contribuable, ou au cours de l'année précédant ce départ. Il n'est fait mention que de l'expression résidé au Canada ou au Québec "au cours d'une année antérieure".

378. Voir le règlement 3400 des Règlements de l'impôt sur le revenu; en vertu du règlement 8R1 des Règlements sur les impôts du Québec, les programmes visés par le règlement 3400 sous la loi fédérale sont des programmes prescrits aux fins de l'article 8(d) L.I.Q.

Deuxièmement, il faut que le conjoint ait été une personne vivant avec la personne présumée résidente. Seront exclus de ces dispositions de résidence présumée, les conjoints de personne présumée résidente, séparés (de fait ou légalement) de ces dernières personnes, ne vivant plus avec elles, au même titre que les conjoints divorcés. De plus, une personne vivant avec cette autre personne réputée résidente sans toutefois être son conjoint (c'est-à-dire n'étant pas mariée), n'est pas visée par l'alinéa (e) du paragraphe 250(1) de la loi fédérale et par le paragraphe (e) de l'article 8 de la Loi sur les impôts du Québec. Des dispositions sont prévues pour présumer l'enfant qui accompagne à l'étranger son ou ses parents présumés résidents du Canada ou du Québec.

Un enfant âgé de moins de 21 ans et entièrement à la charge d'une personne présumée résidente, sera présumé résident du Canada en vertu de la loi fédérale, au même titre qu'un enfant de 21 ans et plus entièrement à la charge du particulier et ce, en raison d'une incapacité ou parce qu'il fréquente l'école ou l'université à plein temps.³⁷⁹

Sous la loi du Québec, un enfant de moins de 21 ans à charge d'une personne réputée résidente sera également présumé résident du Québec, au même titre qu'un enfant de 21 ans et plus à la charge de cette personne en raison d'une infirmité

379. Alinéas 250(1)(f) et 109(1)(d) L.I.R.

physique ou mentale, ou fréquentant l'université à plein temps.³⁸⁰

4.2.6 Résidence pour une partie de l'année

Pour éviter de pénaliser les personnes présumées résidentes du Canada ou du Québec par la loi (mis à part celui "séjournant") qui cesseraient au cours d'une année d'être visées par les dispositions de ces articles, la loi fédérale³⁸¹ et la loi provinciale³⁸² contiennent des dispositions réputant ceux-ci résidents que pour une partie de l'année. À titre d'exemple, un contribuable qui cesse l'exécution de fonctions dans le cadre d'un programme d'aide au développement international le 1er septembre d'une année, n'aura été réputé résident du Canada et du Québec que pour la période se terminant le 1er septembre. Après cette date, les règles normales relatives à l'établissement de la résidence fiscale s'appliqueront.

Ces articles reçoivent également application pour le conjoint et les enfants du contribuable présumés résidents du Canada ou du Québec.

380. Alinéa 8(1)(f) et paragraphe 695(c) L.I.Q.

381. Paragraphe 250(?) L.I.R.

382. Article 9 L.I.Q.

4.2.7 Perspectives

Les dispositions de la loi présumant une personne résidant au Canada ou au Québec sont irréfragables. En effet, elles reçoivent application même dans les circonstances où un contribuable serait considéré comme non-résident fiscal.

À titre d'exemple, citons l'arrêt Marois c. M.N.R.³⁸³ Un contribuable peut abandonner tous les éléments de sa résidence fiscale au Canada ou au Québec, sans pour autant acquérir le statut de non-résident et ce, même si sa présence à l'étranger acquiert ni plus ni moins le statut de permanente.

La portée fiscale de ces présomptions est assez lourde. En effet, elles exposent le contribuable à une imposition sur une assiette mondiale pour toute une année d'imposition. Certes, si les gouvernements se croient justifiés d'assujettir à un impôt sur le revenu les contribuables rémunérés par les fonds du trésor public, pourquoi ne pas limiter cette imposition aux seuls revenus canadiens ou québécois?

383. Supra, note 142.

CHAPITRE CINQUIÈME

LA RÉSIDENCE FISCALE EN DROIT INTERNATIONAL

Le Canada possède un réseau de conventions fiscales internationales s'étendant à environ quarante traités. À titre de membre de l'Organisation pour la coopération et le développement économique, le Canada a participé à l'élaboration de la convention modèle de 1977 pour éviter la double imposition sur le revenu et sur la fortune. Il a de plus négocié et conclu l'ensemble de ses nouvelles conventions fiscales sur la base de cette convention modèle.³⁸⁴

Les principes énoncés dans cette convention modèle de l'O.C.D.E. seront retenus à l'intérieur de ce chapitre pour l'étude du concept de la résidence fiscale d'un individu en regard de la communauté internationale. À ce titre, référence particulière sera faite à la convention conclue avec les États-Unis, cette dernière étant une des plus récentes conventions mise en vigueur. Également, elle constitue sans aucun doute celle qui reçoit le plus souvent application.

384. Parmi les nouvelles conventions fiscales mises en vigueur récemment et conclues sur la base de la convention modèle de l'O.C.D.E., notons celles conclues par le Canada, avec l'Autriche, l'Espagne, la France, l'Italie, la République Fédérale d'Allemagne, le Royaume-Uni, les États-Unis, la Suisse et l'Australie. Pour une liste de l'ensemble des conventions conclues par le Canada avec d'autres pays, voir: McKIE, A.B., Canada's Tax Treaties, Butterworths, Toronto, 1984, recueil à feuilles mobiles, vol. 1, pp. 661 et 662.

5.1 Portée et utilité

Les règles mises de l'avant par les conventions fiscales internationales revêtent un caractère de toute première importance puisqu'elles ont préséance sur la législation interne d'un État contractant. Elles viennent ainsi prescrire à l'intérieur de situations bien particulières, des limites au pouvoir d'un État d'assujettir des personnes ou certaines catégories de revenus.

La résidence d'un individu en regard d'une convention fiscale internationale est d'un intérêt non négligeable. Elle vient fixer la portée de l'application d'une convention, cette dernière ne s'appliquant qu'aux "personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants".³⁸⁵

La détermination d'une seule résidence fiscale, au sein d'une convention, ne signifie pas qu'un État contractant ne pourra pas imposer un individu si ce dernier n'y est pas résident. À ce titre, l'État contractant à l'intérieur duquel un individu est résident aura priorité pour l'assujettissement à l'impôt de ce dernier sur une assiette mondiale ("full tax liability"). L'autre État ne pourra généralement assujettir ce même individu que sur les revenus ayant leur source à

385. À titre illustratif, voir les articles I de la convention modèle de l'O.C.D.E. et de la convention conclue par le Canada avec les États-Unis.

l'intérieur de cet autre État, et cela en fonction des limites fixées par le texte de la convention fiscale applicable entre les deux États.³⁸⁶.

Pour les fins du droit interne au Canada (c'est-à-dire au niveau de l'application de la loi canadienne de l'impôt sur le revenu), la notion de résidence fiscale d'un individu s'entend uniquement du sens qui lui est attribué par la loi fédérale et par la jurisprudence. La détermination d'une résidence fiscale à l'intérieur d'une convention fiscale internationale n'a aucun impact sur la résidence d'un individu en droit interne.

Un individu pourra être résident du Canada aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu et ne pas être résident du Canada aux fins de la convention fiscale, si cette dernière lui accorde une résidence autre que canadienne dans une situation de double résidence.

Trois résidences fiscales différentes peuvent donc exister en même temps: une en fonction du droit interne canadien, une en fonction de la législation d'un autre pays, et une autre au niveau de l'application de la convention fiscale internationale entre ces deux États.

386. Voir JOHNSTON, D.J., "The Basis of Jurisdiction and the Treatment of Business Profits" dans "Canada's New Tax Treaties", 1976 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 303, pp. 306 et 307.

5.2 La double résidence fiscale

5.2.1 L'expression "résident d'un État contractant"

Ce ne sont pas tous les régimes nationaux d'imposition qui utilisent le concept de "résidence" pour assujettir un individu. Pour tenir compte de cette particularité, l'expression "résident d'un État contractant" retenue à l'intérieur des conventions, fait référence aux différents concepts d'assujettissement à l'impôt retenus par les États. À cet égard, toute personne domiciliée, résidente, ou autrement assujettie à l'impôt, sera résidente d'un État aux fins de la convention fiscale, si un de ces concepts est retenu par la législation fiscale interne du pays.³⁸⁷ Quant aux pays retenant la citoyenneté ou la nationalité comme critère d'assujettissement à l'impôt, il appert qu'il ne s'agit pas d'un critère rendant applicable une convention fiscale aux individus qui sont citoyens d'un État.³⁸⁸

387. À titre d'exemple, le paragraphe 1 de l'article IV de la convention fiscale conclue avec les États-Unis énonce que

"Au sens de la présente convention, l'expression 'résident d'un État contractant' désigne toute personne, qui en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère analogue ...".

388. À titre d'exemple, voir l'article XXIX(2) de la convention fiscale présentement en vigueur avec les États-Unis; également, voir PETERS, V., "Resident" dans Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Convention, International Fiscal Association, Canadian Branch, 1979, Richard de Boo Limited, 49, p. 50.

5.2.2 Utilité de la détermination d'une seule résidence fiscale

La double résidence ne survient que dans une situation où, en référence à l'expression "résident" d'un État contractant, un individu est "résident" de deux États pour une même année d'imposition. La convention fiscale entre les deux États contractants fixera alors pour les fins de son application, une seule résidence fiscale.

À titre d'exemple, prenons le cas d'un résident du Royaume-Uni qui séjourne au Canada pour plus de 182 jours au cours d'une même année d'imposition. Cet individu sera probablement toujours considéré comme résident du Royaume-Uni aux fins de la législation de ce pays, tout en étant résident aux fins de la législation fiscale canadienne pour cette même année. En pareille situation, la convention fiscale entre le Canada et le Royaume-Uni fixera une seule résidence.

Il est important de rappeler, comme mentionné plus haut, que la détermination d'une résidence fiscale dans une situation de double résidence ne joue qu'aux fins de l'application d'une convention fiscale et non au niveau de l'établissement d'une résidence pour la législation fiscale interne d'un État.

5.3 Processus de détermination

La convention modèle de l'O.C.D.E. met de l'avant un processus visant à résoudre des situations de double résidence fiscale. Le cheminement généralement retenu par le Canada à l'intérieur de ses conventions fiscales se limite à reprendre ce processus. Il s'agit d'un cheminement à quatre étapes: la disponibilité "d'un foyer d'habitation permanent"; la détermination du "centre des intérêts vitaux" d'un individu; l'endroit où une personne "séjourne de façon habituelle", et la citoyenneté ou la nationalité.³⁸⁹. Il s'agit d'un cheminement.

389. À titre illustratif, voici le texte du paragraphe (b) de l'article IV du traité conclu par le Canada avec les États-Unis:

"Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident de deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante:

a) cette personne est considérée comme un résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États ou ne dispose d'un tel foyer dans aucun des États, elle est considérée comme un résident de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux);

b) si l'État contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, elle est considérée comme un résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun des États, elle est considérée comme un résident de l'État contractant dont elle possède la citoyenneté; et

d) si cette personne possède la citoyenneté des deux États ou si elle ne possède la citoyenneté d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

par ordre décroissant où les critères sont placés selon leur importance.

5.3.1 Imprécision des termes

L'ensemble de toutes ces expressions n'est défini à aucun endroit à l'intérieur de la convention modèle de l'O.C.D.E. ou des conventions fiscales signées par le Canada. De par le texte même du paragraphe 2 de l'article III de la convention modèle, on peut prétendre que ces expressions reçoivent le sens qui leur est attribué par le droit interne d'un État contractant.

Dans cette éventualité, il est intéressant de remarquer que la majorité des textes des conventions fiscales utilisent l'expression "législation du dit État" et non pas l'expression "droit interne" de l'État concerné pour faire référence à la signification que doit recevoir une expression non définie dans un traité. Ainsi, la "législation" d'un État signifierait que seule cette dernière serait utile pour interpréter un terme non défini par une convention fiscale. À ce titre, l'interprétation accordée par les tribunaux ne serait pas pertinente, puisqu'elle n'est pas comprise à l'intérieur des termes "législation du dit État" ("laws of that State"), mais plutôt comprise dans l'expression le "droit d'un État contractant" ("law of that State").

Les expressions retenues dans les conventions pour la détermination d'une seule résidence reçoivent une interprétation usuelle et commune.³⁹⁰ Pour prévenir toute incertitude au niveau de la signification des différentes expressions utilisées, il serait préférable que ces dernières reçoivent "a general international meaning".³⁹¹ Les commentaires sur la convention modèle de l'O.C.D.E. sont, à cet égard, une source d'interprétation non négligeable.³⁹²

5.3.2 Disponibilité d'un foyer d'habitation permanent

La première étape au niveau de la détermination d'une résidence fiscale consiste à préciser l'État contractant où un individu dispose d'un "foyer d'habitation permanent". Cette dernière expression s'entend donc de trois éléments précis: un foyer d'habitation, la permanence d'un tel endroit, et le fait pour un individu de disposer de cet endroit. Mentionnons à titre de référence la version anglaise de cette expression: "permanent home available to him".

390. Voir WARD, D.A., "Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties", (1977), 25 Canadian Tax Journal, 263, où l'auteur fixe à trois le nombre de théories relatives à la façon d'interpréter un traité international.

391. Voir AVERY JONES, J.F., BERG, C.J., DEPRET, H.R., ELLIS, M.J., FONTANEAU, P., LENZ, R., MIYATAKE, T., ROBERTS, S.I., SANDELS, S., STROBL, J. et D.A. WARD, "Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention", [1981] British Tax Review, Part I, 15 à 29, pp. 20 et 22.

392. Voir WARD, D.A.; "Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties", loc. cit., supra, note 390, p. 268.

5.3.2.1 Foyer d'habitation

Un foyer d'habitation s'entend de tout lieu où une personne demeure. Notons à ce titre qu'une maison, un appartement, un chalet, un condominium et même une chambre meublée, sont des termes constitutifs d'un foyer d'habitation en ce qu'ils identifient tous un endroit où un individu vit.³⁹³

L'expression anglaise "home" semble faire référence à plus que ce simple espace géographique délimité par un "immeuble",³⁹⁴ en ce qu'elle signifierait un centre d'intérêts où un individu possède la majorité de ses relations. Nous croyons qu'adopter une telle interprétation enlèverait-toute pertinence et toute utilité à la seconde étape du processus de détermination, celle du centre des intérêts vitaux. Cette expression s'entend justement d'une relation basée sur l'existence de liens d'attachement avec un lieu.

5.3.2.2 La permanence d'un foyer d'habitation

Pour éviter que tout bien immeuble, où demeure un individu pour une période de temps, soit décisif dans la détermina-

393. Le texte des commentaires sur l'article IV de la convention énonce au paragraphe 13:

"As regard the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or, rented by the individual, rented furnished home)".

Voir Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977, p. 56.

394. Loc. cit., supra, note 391, p. 24.

tion d'une résidence, le foyer d'habitation doit être de nature permanente. Cet adjectif qualifie l'expression foyer d'habitation en se référant à un élément de durée. La présence d'un individu à un endroit doit être suffisamment longue pour ne pas être "occasionally for the purpose of a stay which ... is necessarily of short duration".³⁹⁵ La présence ne doit toutefois pas être de nature illimitée ou ininterrompue. La permanence d'un foyer d'habitation consisterait à savoir si ce dernier est disponible pour plus qu'un séjour de courte durée.

L'expression "short duration" fait référence à la période de temps au cours de laquelle un particulier est présent dans un lieu. La seule référence faite à une telle expression se retrouve à l'intérieur de l'arrêt The Queen c. Reeder³⁹⁶ où le tribunal devait définir l'expression "temporary mission of short duration" dans le cadre de l'application de l'article X de l'ancienne convention fiscale conclue entre le Canada et la France. On se souviendra que dans cet arrêt, le contribuable s'était absenté du Canada pour une période de huit mois dans le but de suivre un stage de perfectionnement en France. L'article X de la convention fiscale entre le Canada et la France prévoyait que le salaire gagné par un individu était imposable dans l'État où l'activité personnelle du contribuable était exercée. En l'espèce, le contribuable était donc

395. Voir les paragraphes 12 et 13 du texte des commentaires sur l'article IV, op. cit., supra, note 393.

396. Supra, note 122.

imposable en France puisque ce pays était l'endroit où il exerçait son activité personnelle. Par contre, le deuxième paragraphe de cet article prévoyait une exception à l'effet que ne seront pas considérées comme exercice d'une activité personnelle dans un État, donc non imposables dans cet État (c'est-à-dire la France), les activités exercées par un employé d'un établissement situé dans un autre État si ces activités sont pour un "temporary mission of short duration" dans le premier État. Cela revenait à dire que si un résident du Canada exerçait des activités en France uniquement pour un emploi temporaire de courte durée, il ne serait pas imposable en France sur les revenus gagnés dans ce pays. Le juge Mahoney de la Cour fédérale du Canada s'exprima ainsi sur l'expression "short duration":

"The only real question is whether the temporary mission was "of short duration"; it was eight months long. I do not think that eight months is a period of short duration in relation to the length of a taxation year - twelve months - which seems to me to be the only period against which the relative adjective "short" is logically to be measured in this context."³⁹⁷

Le juge interprète les termes "short duration" en référence à une période de douze mois. Il statue qu'un délai de huit mois au cours d'une même année d'imposition n'est pas une période de "short duration". Malgré le fait que cette interprétation soit en fonction de dispositions d'une convention fiscale n'étant pas au même effet que celles relatives au

397. Id., note 122, p. 262.

"foyer d'habitation permanent", nous croyons que ce jugement est un indice de l'interprétation à donner à l'expression "permanent".

Interpréter le mot "permanent" sur la base d'une période de douze mois est une bonne attitude puisque l'imposition d'un individu se fait généralement sur une base annuelle, c'est-à-dire en fonction d'une année d'imposition comprenant une période de douze mois. Fixer à un nombre de mois la durée suffisante pour qu'un foyer d'habitation soit permanent risque d'être arbitraire. Nous croyons qu'une période de six mois serait un juste milieu à partir duquel une présence pourra être qualifiée de "courte durée", ce six mois étant généralement la période de temps prescrite pour permettre à un État d'imposer certains revenus gagnés par un résident de l'autre État.³⁹⁸. Toutefois, le contexte particulier de chaque situation sera de toute première importance.

À ce titre, l'individu présent en un lieu à l'intérieur d'une habitation pour une courte période de temps (un ou deux mois par exemple), ne disposera pas d'un foyer d'habitation permanent. Il ne s'agira probablement pas du lieu central où cet individu vit durant la majeure partie de l'année. L'exclusion des foyers d'habitation de vacances, de loisirs, d'études et d'affaires est ici visée.

Certains auteurs prétendent que le caractère de perma-

398. Voir à titre d'exemple l'alinéa (b) du paragraphe 2 de l'article XV de la convention fiscale avec les États-Unis.

nence attaché à l'expression foyer d'habitation s'entend uniquement d'éléments objectifs.³⁹⁹ Nous croyons que cet adjectif s'entend également d'éléments subjectifs. Un individu aura un foyer d'habitation permanent si cet endroit est pour lui le lieu où il entend demeurer pour un temps précis (six mois pouvant être un délai d'application générale), ou pour une période de temps indéfinie. Toutefois, point n'est besoin de démontrer l'intention du contribuable d'y demeurer à tout jamais. À titre d'exemple, un individu qui a loué un logement pour une certaine période de temps possèdera un foyer d'habitation permanent à cet endroit, même si la durée du séjour est pour une période fixe. Il ne doit toutefois pas s'agir uniquement d'une présence ou d'un séjour de courte durée. À titre d'exemple, un contribuable canadien travaillant à l'étranger pour une période de temps assez prolongée au même endroit et louant une habitation à cet endroit pour y centrer ses activités journalières, possèdera un foyer d'habitation permanent à cet endroit.

Il en est de même pour un individu propriétaire d'une "demeure", ce dernier endroit étant le lieu d'habitation permanent où il entend faire sa résidence principale, et ce, même si le contribuable n'est que très rarement présent à cette demeure au cours de l'année. Ainsi, un contribuable qui s'absente du Canada ou du Québec pour une année d'imposition

399. Voir JOHNSON, D.J., loc. cit., supra, note 386, p. 307 et AVERY JONES, J.F., BERG, C.J., DEPRET, H.R., ELLIS, M.J., FONTANEAU, P., LENZ, R., MIYATAKE, T., ROBERTS, S.I., SANDELS, C., STROBL, J. et D.A. WARD, loc. cit., supra, note 391, p. 25.

complète tout en y conservant une habitation où réside son conjoint et ses enfants, possèdera un foyer d'habitation permanent au pays malgré le fait que ses présences physiques y soient peu nombreuses. Les visites ou séjours du contribuable à ce lieu sont de courte durée, mais il s'agit d'un lieu de nature permanente où les présences ne sont habituellement pas de courte durée. De plus, remarquons que l'expression "foyer d'habitation permanent" ne fait référence à aucune présence physique de la part du contribuable au cours d'une année d'imposition.

Le fait pour un individu d'être propriétaire d'une habitation ou d'avoir loué un logement ne signifie pas nécessairement que ce foyer d'habitation permanent sera disponible. C'est à ce stade-ci qu'entre en jeu la "disponibilité" d'un tel endroit.

5.3.2.3 La disponibilité d'un foyer d'habitation

Un individu sera résident de l'État contractant, où il "dispose" d'un foyer d'habitation permanent. Le verbe "disposer" ne s'entend pas uniquement de "posséder" ou d'être "propriétaire" d'un tel foyer. Ce foyer doit être "disponible" en faveur du particulier. La disponibilité d'un lieu d'habitation est caractérisée par des éléments marquant un état de fait où un endroit est libre pour occupation immédiate. L'expression retenue dans sa forme anglaise, "available to him", est plus révélatrice du sens à retenir.

Un individu propriétaire d'une habitation peut posséder cette dernière à titre de foyer d'habitation permanent sans pour autant être dans une situation où il "dispose" de cette dernière pour occupation immédiate (c'est-à-dire en tout temps). Un individu ne disposera pas d'un foyer d'habitation permanent s'il loue ou cède ses droits d'occupation. À titre d'exemple, un individu louant sa demeure pour une certaine période de temps, au même titre qu'un individu terminant son bail sur un logement ou sous-louant une telle habitation, ne disposera pas d'un foyer d'habitation permanent. Les commentaires de la convention modèle de l'O.C.D.E. expriment bien le sens que cette expression doit recevoir:

"... this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all time continuously ..."⁴⁰⁰

Dans l'hypothèse où un individu se réserve le droit d'occuper en tout temps une habitation qu'il avait louée ou sous-louée, il pourrait s'agir d'une situation où une telle habitation serait disponible en tout temps en faveur du contribuable.

Notons toutefois qu'en vertu du principe général du "maintien dans les lieux" de l'article 1657 du Code civil du Bas Canada, une telle clause ne pourrait être insérée dans un bail résidentiel conclu au Québec, ce maintien dans les lieux étant un principe d'ordre public auquel les parties contractantes ne peuvent déroger.⁴⁰¹ En vertu de ces dispositions,

400. Paragraphe 13 des commentaires de l'O.C.D.E. sur la convention modèle, op. cit., supra, note 393, p. 56.

401. Article 1664 Code civil du Bas Canada.

ce n'est qu'à l'intérieur de situations bien précises (reprise de possession, inexécution des obligations, changement d'affectation d'un logement, et autres) qu'un individu peut mettre fin à un bail et réoccuper les lieux. Il n'est donc pas possible pour les contribuables détenant un foyer d'habitation permanent au Québec de louer ou de sous-louer ce dernier tout en se réservant le droit d'y habiter en tout temps.

Deux décisions récentes de la Commission de révision de l'impôt sont, à ce jour, les seuls arrêts ayant interprété l'expression "disponibilité d'un foyer d'habitation permanent". Les arrêts Lancaster c. M.N.R.⁴⁰² et Magee c. M.N.R.⁴⁰³ concernent tous les deux une situation où un résident du Canada s'était absenté du pays pour une période temporaire d'environ une année suite à un congé sabbatique accordé par l'université où il était engagé. Les deux contribuables furent déclarés résidents habituels du Canada pour la période où ils étaient absents du Canada.

La pertinence des décisions réside dans l'interprétation donnée par la Commission à l'expression "permanent home available to him" contenue à l'intérieur de la convention fiscale entre le Canada et le Royaume-Uni. En l'espèce, chaque particulier était propriétaire d'une habitation (maison) au Canada dans laquelle il vivait. Avant de quitter le pays, ils louèrent leur habitation respective pour une période corres-

402. Supra, note 221.

403. Ibid.

pendant à la période d'absence du Canada. Malgré cela, le commissaire Goetz soutena que les deux contribuables détenaient en disponibilité un foyer d'habitation permanent au Canada. Il s'exprime ainsi dans l'arrêt Lancaster:

"I find that clearly, from the facts set forth above, that the appellant, at all times, has a permanent home available to him and that if he had a permanent home available to him in both territories, I deem him to be a resident of the territory with which he has his personal and economic relations, namely his centre of vital interests, which, of course, is Calgary, Alberta."⁴⁰⁴

Respectueusement, nous estimons qu'il s'agit là d'une interprétation erronée de l'expression "permanent home available to him". En effet, comment un individu peut-il disposer pour son usage d'un foyer d'habitation permanent si pour la période en question ce dernier a été loué à une autre personne, n'étant plus libre pour occupation immédiate en faveur de son propriétaire?

Tel que mentionné plus haut, nous estimons que la disponibilité d'une habitation s'apprécie non seulement en regard du titre qu'elle confère à son propriétaire ou à son détenteur, mais également en regard de l'usage que peut en faire ce dernier. Dans de telles situations, nous croyons qu'un individu peut posséder un foyer d'habitation permanent sans pour autant en avoir la disponibilité immédiate pour son usage.

Quant au jugement de l'arrêt Magee, il semble aller plus loin. En effet, le tribunal ne s'attarde pas à la période

404. Supra, note 221, p. 2449.

visée par l'absence du Canada, mais uniquement à celle visée une fois de retour au Canada. Le commissaire Goetz s'exprime ainsi dans cet arrêt:

"Clearly the appellant had a permanent home available to him in Canada upon his return from his leave and vacation in the United Kingdom."⁴⁰⁵

Dans de pareilles situations où un individu s'absente du Canada, le statut fiscal doit être déterminé pour la période pendant laquelle il était absent du Canada. Nous croyons que la disponibilité d'un foyer d'habitation permanent s'apprécie uniquement en regard de cette période où le contribuable était absent du Canada et susceptible d'avoir une double résidence fiscale, et non en regard de la période où il reprend la disponibilité de son foyer d'habitation permanent au Canada.

Cet arrêt, au même titre que l'arrêt Lancaster, ne nous semble pas être d'une grande utilité pour interpréter l'expression "dispose d'un foyer d'habitation permanent" contenue dans la convention modèle de l'O.C.D.E. et dans la majorité des conventions fiscales conclues par le Canada.

Nous croyons que la Commission a confondu l'application de certaines règles de droit international avec celles du droit interne d'un État. En effet, le recours au texte d'une convention fiscale internationale pour la détermination de l'État contractant où un individu dispose d'un foyer d'habitation permanent, n'est nécessaire que dans une situation de double résidence, c'est-à-dire dans une situation où un

405. Id., p. 2451.

individu est résident du Canada aux fins de la loi canadienne de l'impôt sur le revenu, et résident d'un autre État en vertu de la législation fiscale interne de ce dernier.

Comment le tribunal peut-il en l'espèce se servir du texte d'une convention fiscale pour fixer une résidence fiscale sans savoir si le contribuable était résident de l'autre État contractant? De plus, les critères énoncés dans une convention fiscale ne déterminent une résidence que pour les fins de son application. Ils n'ont aucune portée sur la signification d'un tel concept en droit interne. La résidence fiscale d'un individu en regard de la Loi de l'impôt sur le revenu ne s'établit pas en fonction du texte d'une convention fiscale, et ce, même dans une situation de double résidence. D'après ces jugements, il appert que la Commission a retenu les règles contenues dans une convention fiscale pour la détermination d'une résidence fiscale canadienne en regard de la Loi de l'impôt sur le revenu, ce qui ne constitue pas, selon nous, la bonne démarche à suivre.

La disponibilité d'un foyer d'habitation permanent ne s'entend pas uniquement, en fonction d'une personne étant propriétaire, locateur ou locataire. L'usage que peut faire un individu d'une habitation appartenant à une autre personne pourra être suffisant pour qu'un individu dispose d'un foyer d'habitation permanent. À titre d'exemple, un individu disposera au Canada d'un foyer d'habitation permanent s'il s'absente du Canada alors que son conjoint et ses enfants

demeurent au Canada à l'intérieur de la résidence familiale appartenant au conjoint ne s'absentant pas du Canada.

Le test de la disponibilité d'un foyer d'habitation permanent n'est que le premier d'une série de quatre. Dans une situation où il n'apparaît pas clairement qu'un individu dispose d'un foyer d'habitation permanent à l'intérieur d'un État contractant, référence sera faite aux autres critères:

"As far as possible, the preference criterion must be of such a nature that there can be no question but that the person concerned will satisfy it in one State only, and at the same time it must reflect such an attachment that it is felt to be natural that the right to tax devolves upon that particular State."⁴⁰⁶

5.3.3 Le centre des intérêts vitaux

Le paragraphe 2(a) de l'article IV de la convention modèle mentionne qu'un individu possédant un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, sera présumé résident de l'État contractant avec lequel ses relations économiques et personnelles sont les plus étroites.

Notons que la majorité des conventions fiscales conclues par le Canada (y compris celle avec les États-Unis) se distinguent, sur ce point, de la convention modèle de l'O.C.D.E.

406. Paragraphe 10 des commentaires sur la convention modèle, op. cit., supra, note 373, p. 55.

En effet, il y est prévu que le recours à la détermination de l'État contractant avec lequel un individu possède le plus étroitement ses relations économiques et personnelles, a lieu lorsqu'un individu dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, et également lorsqu'il ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des deux États contractants. Dans cette dernière hypothèse, le texte de la convention modèle prévoit, à l'opposé, que référence sera faite au lieu où un individu "séjourne de façon habituelle" et non "au centre de ses intérêts vitaux".

La détermination des liens personnels et économiques d'un individu fait référence à l'ensemble des liens d'attachement unissant ce dernier à un endroit. L'ensemble de ces liens s'apprécie d'une façon globale et non en leur accordant une importance variable. La présence ou non des liens d'un particulier permettra d'identifier le lieu où ceux-ci sont les plus étroits.

Les commentaires de la convention modèle mentionnent, à titre d'exemple, les liens suivants: "his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc." Il semble que dans l'éventualité où aucune tendance claire n'existe quant à la localisation de la majorité des intérêts personnels et économiques d'un individu, préférence serait accordée aux relations

personnelles.⁴⁰⁷ Ces dernières démontreraient vraiment le centre "vital" des intérêts d'un individu. Généralement, une personne se considère plus attachée au lieu où réside sa famille immédiate (conjoint et enfants) et où se trouve ses connaissances et activités sociales, qu'au lieu où elle travaille ou au lieu où elle détient ses investissements.

Mentionnons à titre d'exemple l'arrêt R & L Food Distributors c. M.N.R.,⁴⁰⁸ où le tribunal refusa de prendre en considération le fait qu'un individu travaillait quotidiennement au Canada alors que la majorité de ses relations personnelles (familiales et sociales) et économiques (mis à part son emploi au Canada) étaient situées aux États-Unis. Également, notons l'arrêt Shpak & Shpak⁴⁰⁹ où la Commission insista sur la présence au Canada des relations personnelles et économiques des contribuables pour statuer en faveur d'une résidence fiscale canadienne, et ce, même si ces derniers habitaient aux États-Unis.⁴¹⁰

407. Cette interprétation fut retenue dans de nombreux pays; voir AVERY JONES, J.F., BERG, C.J., DEPRET, H.R., ELLIS, M.J., FONTANEAU, P., LENZ, R., MIYATAKE, T., ROBERTS, S.I., SANDELS, C., STROBL, J. et D.A. WARD, "Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention", [1981] British Tax Review, Part II, 104 à 119, pp. 104-110.

408. Supra, note 138.

409. Supra, note 136.

410. Notons que si cet arrêt avait été décidé en fonction du processus prévu dans la convention fiscale avec les États-Unis, les contribuables auraient été résidents des États-Unis aux fins de la convention, disposant dans ce pays d'un foyer d'habitation permanent.

Le centre des intérêts vitaux d'une personne s'établit, non pas en fonction de la présence physique actuelle d'une personne, mais bien en fonction de l'endroit où sont habituellement établies ses relations personnelles et économiques? Ainsi, les individus s'absentant temporairement du Canada et qui conservent l'ensemble de leurs liens au pays, posséderont au Canada leurs liens économiques et personnels les plus étroits. Ces derniers dénotent un caractère de permanence et de durabilité. Par opposition, les liens créés par un individu à l'extérieur du Canada pendant cette période d'absence sont de nature temporaire, étant uniquement la conséquence directe de la présence d'un contribuable à cet endroit. Il ne peuvent recevoir le qualificatif de "vitaux". Certes, ils sont essentiels à l'établissement d'un minimum de contact et de style de vie à l'étranger, mais ils ne sont pas situés au lieu où ils sont le plus étroitement liés.

La Commission de révision de l'impôt statua, à l'intérieur des arrêts Lancaster c. M.N.R.⁴¹¹ et Magee c. M.N.R.,⁴¹² que des individus résidant au Canada et s'absentant temporairement du pays étaient résidents du Canada aux fins de la convention fiscale conclue avec le Royaume-Uni, puisque le centre de leurs intérêts vitaux était situé au Canada. Le Canada était l'endroit où la majorité des attachements étaient

411. Supra, note 221.

412. Id.

situés, et ce, même si certains liens étaient maintenus à l'étranger.

Le texte de la convention fait mention de l'État contractant avec lequel un individu possède le centre de ses intérêts vitaux. S'il est impossible d'établir cet État, soit parce qu'un individu ne possède pas de centre des intérêts vitaux ou parce qu'il possède des relations personnelles et économiques similaires avec plus d'un État contractant, référence est alors faite au critère du séjour habituel.⁴¹³

5.3.4 Séjourner de façon habituelle dans un État

Le critère du "séjour habituel" est le seul des quatre tests précisés nécessitant la présence physique d'un individu. Séjourner habituellement dans un endroit, c'est y demeurer d'une façon normale et coutumière en fonction d'actes répétés. Nous croyons que la durée, la régularité et la fréquence des présences en un endroit détermineront le caractère habituel ou non d'un séjour.

L'emploi du terme "habituel" fait référence selon nous à un ensemble de périodes de temps échelonnées sur plus d'une année d'imposition, comme il peut faire référence à un

413. Notons également que sous la convention modèle de l'O.C.D.E., référence est faite à ce critère de "séjour habituel", et non au critère du centre des intérêts vitaux, dans les situations où un individu ne dispose pas d'un foyer d'habitation permanent dans un des deux États.

ensemble de présences au cours d'une seule année. Ainsi, un individu présent physiquement dans un pays pour la première fois séjournera dans ce pays, en plus d'y séjourner de façon habituelle si les présences y sont régulières au cours de cette seule année. Également, un individu qui effectue des visites répétées à l'intérieur d'un pays pour des périodes variées avec une certaine régularité au cours des années, sera considéré comme séjournant habituellement dans ce pays.

Le concept de "séjourner habituellement" n'est utile que lorsque les deux premiers tests de la disponibilité d'un foyer d'habitation permanent et du centre des intérêts vitaux n'ont pas été rencontrés. À ce titre, séjourner habituellement à un endroit ne nécessiterait pas la présence d'une habitation ou de certains liens d'attachement.

De plus, les expressions "séjourner habituellement" et "résider habituellement" ne sont pas semblables. Le premier concept n'implique pas autant de permanence et de substance que le second. Ce dernier traite d'un statut de "résident" fiscal, alors que le premier fait référence à un individu "séjournant" en un lieu.

En droit canadien, l'expression "séjour" s'entend de l'établissement d'une résidence temporaire, les simples présences physiques en un lieu n'étant pas constitutives d'un séjour. Une telle interprétation devrait également s'appliquer au niveau des conventions fiscales internationales. Le texte de la convention ne retient pas l'expression "présence

physique", mais bien "séjourner" et, à ce titre, un individu séjournera en un lieu s'il y établit une "résidence temporaire", faisant de ce lieu l'endroit où il vit pour une certaine période de temps, tout en ne s'y établissant pas d'une façon permanente et durable.

Si un individu séjourne de façon habituelle dans les deux États contractants ou s'il ne séjourne de façon habituelle dans aucun des deux États contractants, le texte de la convention de l'O.C.D.E. et celui des conventions conclues par le Canada mentionnent que cet individu sera résident du pays où il détient la citoyenneté ou la nationalité. S'il n'est citoyen d'aucun des deux États, ou s'il est citoyen des deux États à la fois, les autorités compétentes des deux États devront "trancher" le litige d'un commun accord.

5.3.5 Procédure de règlement à l'amiable

Dans l'éventualité où aucun des tests mentionnés n'est suffisant pour déterminer une résidence fiscale aux fins de la convention, les autorités compétentes des deux États décident du litige.⁴¹⁴ L'obligation ainsi imposée à ces dernières n'en

414. À titre illustratif, le texte de l'alinéa IV(2)(d) de la convention fiscale conclue entre le Canada et les États-Unis se lit comme suit:

"Si cette personne possède la citoyenneté des deux États ou si elle ne possède la citoyenneté d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord."

Voir MAVOR, C.W., "A Canadian View" dans "Competent Authority", (1976), 24 Canadian Tax Journal, 484.

est pas une de simple procédure à l'amiable, mais bien une de commun accord. Les autorités compétentes doivent ainsi arriver à un résultat précis, c'est-à-dire préciser aux fins de la convention fiscale le lieu où un individu a sa résidence fiscale.

Il ne s'agit pas là de la seule situation où référence peut être faite aux autorités compétentes d'un État pour résoudre un problème de double résidence.¹⁵ En effet, dans la mesure où un individu n'est pas satisfait de la décision prise par un des États contractants de le considérer comme résident ou non, en regard de l'un des tests avancés par le texte de la convention, il est possible d'utiliser les dispositions relatives à la "procédure à l'amiable" prévues dans la convention.¹⁶

415. Cette expression s'entend généralement au Canada comme désignant le Ministre du Revenu National ou son représentant autorisé. À titre d'exemple, voir l'article III(g) de la convention conclue avec les États-Unis.

416. Les deux premiers paragraphes de l'article XXVI de la convention fiscale conclue par le Canada avec les États-Unis se lisent ainsi:

"1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas par écrit à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si elle n'est pas résident d'aucun des États contractants, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité."

"2. L'autorité compétente de l'État contractant à qui le cas a été soumis s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le
(suite)

Si l'individu est imposé d'une façon non conforme au texte de la convention, il peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est résident, ou éventuellement de celui dont il possède la citoyenneté. À titre d'exemple, un individu déclaré résident d'un État contractant du fait qu'il y possède son centre des intérêts vitaux, peut soumettre son cas à l'autorité compétente du pays dont il est résident s'il estime ne pas détenir le centre de ses intérêts vitaux à l'intérieur de cet État.⁴¹⁷

Un problème d'interprétation se soulève ici en regard de la procédure de règlement à l'amiable. En effet, il est fait mention de l'État contractant duquel le contribuable est résident comme étant celui auquel ce dernier peut soumettre son

cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. Sauf lorsque les dispositions de l'article IX (personnes liées) s'appliquent, l'accord est appliqué quelles que soient les restrictions relatives au temps ou à la procédure prévus par le droit interne des États contractants pourvu que l'autorité compétente de l'autre État contractant ait reçu, dans un délai de six ans à compter de la fin de l'année d'imposition à laquelle le cas s'applique, avis qu'un tel cas existe."

417. Pour une étude plus approfondie du concept d'autorité compétente, voir LOVELAND, N.C., "Mutual Agreement Procedure" dans Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention, loc. cit., supra, note 388, pp. 331 à 347; voir également, AVERY JONES, J.F., BERG, C.J., DEPRET, H.R., ELLIS, M.J., FONTANEAU, P., LENZ, R., MIYATAKE, T., ROBERTS, S.I., SANDELS, C., STROBL, J. et D.A. WARD, "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure Under the OECD Model Convention", [1979] *British Tax Review*, Part I, pp. 333 à 353 et [1980] *British Tax Review*, Part II, pp. 13 à 27.

cas. S'agit-il de l'État dont il est résident aux fins de la convention ou bien de celui dont il est résident aux termes de la législation fiscale nationale de ce dernier? Comme le concept de résidence défini à l'intérieur d'une convention fiscale ne joue que dans une situation de double résidence, nous croyons que référence doit être faite à l'État contractant dont il est résident en vertu du droit interne des États contractants. Autrement, un individu n'ayant pas de double résidence fiscale ne pourrait soumettre son cas à une autorité compétente, puisqu'il n'est pas sujet aux règles prévues dans la convention pour la détermination d'une seule résidence. De plus, le paragraphe IV(1) de la convention de l'O.C.D.E. (au même titre que la majorité des conventions fiscales conclues par le Canada) mentionne que l'expression "résident d'un État contractant" s'entend d'une personne assujettie à l'impôt en fonction de la législation nationale d'un État. De ce fait, un individu qui réside dans les deux États contractants en vertu du droit interne respectif de ces derniers, pourra soumettre le règlement de procédure à l'amiable à l'État de son choix.

La différence entre la procédure de commun accord et celle de règlement à l'amiable est double. Dans un premier temps, la procédure de "commun accord" n'intervient que dans l'hypothèse où une résidence fiscale ne peut être déterminée par le processus des quatre étapes, tandis que la procédure du "règlement à l'amiable" survient à n'importe quelle étape du

processus de détermination d'une résidence fiscale. Dans un deuxième temps, la procédure de "commun accord" oblige les autorités compétentes de chacun des deux États à trancher le problème. En plus d'arriver à une conclusion sur le statut fiscal d'un individu, ces dernières se doivent de participer à la résolution du litige. À l'opposé, la procédure de "règlement à l'amiable" n'impose aucune obligation aux autorités compétentes, celles-ci ne devant que "s'efforcer" à résoudre le litige.

Rien n'empêche un contribuable de contester judiciairement la détermination à laquelle les autorités sont parvenues, s'il n'est pas satisfait du règlement et de la détermination de sa résidence. Quelle serait alors la portée et la reconnaissance d'un tel règlement par les tribunaux? Nous ne voyons pas pourquoi ceux-ci seraient liés par la détermination faite par les autorités compétentes, surtout si le contribuable n'a pas eu l'opportunité de faire valoir sa position. Le règlement n'est qu'une prise de décision des autorités administratives de deux États.⁴¹⁸

418. "... it is doubtful that a Canadian court would feel bound by such administrative determinations"
Voir WARD, D.A., loc. cit., supra, note 390, p. 270.

CHAPITRE SIXIÈME

CONSÉQUENCES FISCALES DU STATUT DE RÉSIDENT

Le fait pour un individu de posséder le statut de "résident" en regard de la législation fiscale canadienne ou québécoise engendre un grand nombre de conséquences fiscales dont l'étendue se situe bien au-delà des cadres du présent travail. Néanmoins, il demeure que certaines de ces conséquences fiscales sont fondamentales au niveau de la responsabilité à l'impôt sur le revenu d'un individu. Le présent chapitre se fixe comme objectif de donner un aperçu global de ces différentes conséquences.

6.1 Assujettissement à l'impôt

6.1.1 Assiette fiscale

La conséquence première pour un individu de recevoir le statut de résident du Canada à un moment donné dans une année d'imposition, est d'avoir à faire face à un impôt canadien sur l'ensemble de ses revenus au cours de toute cette année, et ce peu importe si ceux-ci proviennent du Canada ou de l'extérieur du Canada.⁴¹⁹

419. Paragraphe 2(1) et article 3 L.I.R.

La législation du Québec est au même effet. Il y est prévu qu'un contribuable résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition, sera responsable d'un impôt sur le revenu à l'égard de l'ensemble de ses revenus mondiaux, c'est-à-dire tant ceux provenant du Québec que ceux générés à l'extérieur de la province.⁴²⁰ À cet égard, notons qu'un particulier résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition ne sera pas imposable sur le montant de revenu provenant de l'exploitation d'une entreprise et attribuable à un établissement situé hors du Québec, mais au Canada.⁴²¹

À l'opposé, le contribuable qui détient un statut de non-résident canadien ne sera imposable que sur ses revenus de source canadienne ou québécoise, c'est-à-dire ceux provenant de l'exploitation d'une entreprise au Canada ou au Québec, ceux provenant des revenus de charge et d'emploi gagnés au Canada ou au Québec, et ceux provenant de la disposition de certains biens.⁴²² En ce qui concerne un revenu de charge

420. Paragraphe 22(1) et article 28 L.I.O.

421. Article 22 al. 1 L.I.O.; cette règle est pour permettre aux différentes provinces canadiennes de lever un impôt sur le revenu sur les personnes exploitant une entreprise à l'intérieur des limites de leur juridiction mais résidant dans une autre province le dernier jour d'une année d'imposition. C'est ainsi, en vertu des articles 25 et 1088 L.I.O., qu'est imposé au Québec tout particulier résidant hors du Québec mais au Canada le dernier jour d'une année d'imposition.

422. Paragraphe 2(3) et article 115 L.I.R., articles 26 et 1086 L.I.O.; voir également, l'arrêt Kallos c. M.N.R., supra, note 175 où la Commission statua que les revenus étrangers du contribuable n'étaient pas imposables au Canada, ce dernier étant devenu non-résident du Canada.

et d'emploi gagné au Canada ou au Québec par un non-résident, le seul critère déterminant au niveau de l'assujettissement est le lieu où l'emploi est exercé, et ce peu importe la provenance de la rémunération.⁴²³

La date de cessation ou d'acquisition du statut de "résident" revêt une importance capitale. À partir du jour de la cessation de la résidence fiscale, un individu ne sera imposable à l'égard de l'impôt canadien ou québécois que sur ses revenus de source "nationale", alors qu'un individu deviendra imposable sur ses revenus mondiaux à partir de la date où il acquiert le statut de résident.

6.1.2 Résidence pour une partie de l'année

En plus de modifier fondamentalement l'assiette d'imposition d'un contribuable, le changement de statut fiscal engendre des problèmes particuliers pour l'année où survient ce changement de statut. Les deux législations prévoient certaines règles spéciales venant alléger le fardeau fiscal d'un individu pour cette année de transition.

423. Ainsi, une personne non-résidente du Canada sera imposable au Québec ou au Canada sur un revenu d'emploi gagné au Québec ou au Canada, et ce, même si la rémunération provient d'une personne située à l'extérieur du Canada.

6.1.2.1 La Loi de l'impôt sur le revenu

Le paragraphe 2(1) de la loi fédérale mentionne qu'un impôt sur le revenu doit être payé par toute personne résidant au Canada à une date quelconque d'une année d'imposition. Ainsi, un contribuable devient responsable d'un impôt sur le revenu pour toute une année d'imposition du seul fait d'être résident du Canada à "un moment donné" au cours d'une année d'imposition, et ce, même si au cours de la majeure partie de la même année le contribuable n'y était pas résident. Pour éviter un tel impact et pour permettre un allègement à l'égard de la période de non-résidence, l'article 114 de la loi prévoit un traitement spécial pour un individu résidant au Canada une partie de l'année seulement.

Cet article ne s'applique, dans un premier temps, que si cet individu a été résident du Canada pendant une partie de l'année d'imposition et que, dans un deuxième temps, au cours d'une autre partie de la même année d'imposition, il n'a pas résidé au Canada, n'a pas occupé d'emploi au Canada, ou n'a pas exploité une entreprise au Canada. Advenant la réunion de toutes ces conditions, le revenu imposable du contribuable pour une année de transition sera le total de son revenu mondial pour la période où il résidait au Canada, a été employé au Canada, ou exploitait une entreprise au Canada, comme si cette période représentait son année d'imposition entière. Relativement à la période où le contribuable ne résidait pas

au Canada, n'occupait pas d'emploi et n'exploitait pas d'entreprise au Canada, seuls ses revenus de source canadienne constitués par la disposition de biens canadiens imposables seront inclus dans son revenu.⁴²⁴ En vertu de ces règles, le revenu d'emploi et le revenu provenant de l'exploitation d'une entreprise ne seront imposables au Canada qu'une seule fois, pendant la période de résidence canadienne, ou pendant la période où ces revenus étaient gagnés par le non-résident.

L'article 114 ne considère ainsi comme pertinente pour assujettir un individu sur ses revenus de source mondiale que la seule période de résidence au Canada, à moins que pendant une autre partie de l'année au cours de laquelle le contribuable ne résidait pas au Canada, il ait été employé au Canada ou exploitait une entreprise au Canada. Dans ce dernier cas, l'article 114 a pour effet d'étendre la période de résidence sur cette période de non-résidence pour inclure dans le revenu du contribuable les revenus mondiaux gagnés au cours de cette dernière période. Un exemple permettra d'illustrer le mécanisme de l'article 114.

Un contribuable abandonne sa résidence canadienne aux fins de l'impôt le 1er septembre d'une année. Il ne sera imposable au Canada sur ses revenus mondiaux que pour la période de l'année se terminant ce premier septembre. Si par

424. Voir LORD, G., SASSEVILLE, J. et P. SINGER, Les principes de l'imposition du revenu au Canada, op. cit., supra, note 97, p. 49.

contre le contribuable continue après cette date d'être employé au Canada ou d'y exploiter une entreprise, il deviendra imposable au Canada sur ses revenus de source mondiale après le premier septembre jusqu'à la fin de cette même année d'imposition, ou jusqu'à la fin de son emploi au Canada (ou de la fin de l'exploitation de l'entreprise au Canada), la première de ces deux dates étant retenue.

Il en est de même pour un individu qui acquiert le statut de résident du Canada. Ainsi, un particulier devenant résident du Canada le premier avril d'une année ne sera imposable sur ses revenus mondiaux qu'à partir de cette date. Par contre, advenant le cas où ce particulier avait commencé à exploiter une entreprise au Canada le premier février de cette même année, il deviendra imposable au Canada en vertu du paragraphe 114(a) de la loi sur l'ensemble de tous ses revenus, et ce à partir du premier février. Le particulier ne sera imposable que sur son revenu provenant de la disposition de biens canadiens imposables pour la période antérieure au premier février.

Les déductions et exemptions applicables à l'encontre du revenu du contribuable pour cette année de transition sont celles qui peuvent être raisonnablement considérées comme applicables à la période de résidence au Canada, et à toute période au cours de la même année où le contribuable était employé au Canada ou exploitait une entreprise au Canada. Elles se calculent proportionnellement au nombre de jours compris à l'intérieur de cette période. Les arrêts Schujahn

c. M.N.R.⁴²⁵ et Gray c. M.N.R.⁴²⁶ confirment ce principe.

Une modification récente apportée à l'article 114 fait en sorte que le calcul des déductions pour le revenu imposable d'un individu résident du Canada pour une partie de l'année se fait sans égard au paragraphe 2(2) de la loi. Il en est ainsi puisque l'article 114 fait référence aux déductions qui peuvent être considérées comme applicables aux périodes visées au paragraphe 114(a) de la loi, tandis que le paragraphe 2(2) ne limite pas les déductions à celles pouvant "raisonnablement être considérées ...".⁴²⁷

L'article 114 n'a aucune application si au cours d'une année d'imposition le contribuable n'a pas été résident du Canada et qu'il ne gagnait que du revenu de charge et d'emploi ou du revenu d'entreprise au Canada. Dans pareille éventualité, un contribuable ne sera imposable qu'en vertu du paragraphe 2(3) et de l'article 115 de la loi, c'est-à-dire à titre de personne non-résidente du Canada.

L'article 114 n'aura également aucune application dans la situation où un contribuable aura été résident du Canada pendant une partie de l'année, et que tout au long de la période de non-résidence au cours de la même année, il aura été employé au Canada ou aura exploité une entreprise au

425. Supra, note 123.

426. 69 D.T.C. 754.

427. Id., p. 7-25.

Canada.⁴²⁸ Le paragraphe 2(1) recevra alors sa pleine application, et le contribuable sera imposable à titre de résident du Canada tout au long de l'année d'imposition, et ce même s'il n'aura pas été résident pour une période complète de douze mois.

Le régime spécial de l'article 114 est beaucoup plus avantageux que les dispositions de l'alinéa 250(1)(a). En effet, un contribuable ne pourra avoir droit au traitement avantageux de l'article 114 s'il "séjourne" au Canada, puisqu'il est présumé résident du Canada pour toute une année d'imposition. Ce dernier sera imposable au Canada sur l'ensemble de ses revenus mondiaux gagnés sur toute l'année.

À l'opposé, un individu résident du Canada pour une période de temps supérieure à 183 jours au cours d'une année ne sera imposable sur ses revenus mondiaux que pour cette période de résidence, et non pour toute une année entière, à moins que tout au long de cette autre partie de l'année il ait été employé au Canada ou ait exploité une entreprise au Canada.

L'arrêt Davis c. The Queen⁴²⁹ mentionne que le revenu provenant de la disposition présumée de biens de l'article 48 de la loi est inclus dans le calcul du revenu du contribuable pendant sa période de résidence canadienne.

428. Voir WARD'S TAX LAW AND PLANNING, vol. 2, op. cit., supra, note 32, No. 73.10, p. 7-24.

429. [1980] C.T.C. 88.

En l'espèce, le requérant cessa d'être résident du Canada le 31 décembre 1972. Il soutena ne pas être imposable au Canada sur la disposition présumée de biens visée par l'article 48, au motif que l'ancienne convention fiscale entre le Canada et les États-Unis l'exemptait de tout impôt canadien sur cette disposition, puisqu'il ne possédait pas un établissement stable au Canada. La dite convention stipulait, à son article VIII, que le Canada ne pouvait imposer un résident américain sur la disposition de biens situés au Canada, à moins que ce dernier possède au Canada un établissement stable.

Dans un jugement prononcé par le juge Pratte, la division d'appel de la Cour fédérale du Canada statua que le contribuable ne pouvait bénéficier du traitement favorable de l'article VIII de la convention, puisqu'il était présumé disposer de ses biens immédiatement avant la cessation de son statut de résident, c'est-à-dire lorsqu'il était résident du Canada, et non lors de l'acquisition du statut de résident des États-Unis. De plus, la Cour statua qu'une disposition présumée de biens n'était pas une "vente" ou un "échange" de biens tel que visé à l'article VIII de la convention.

6.1.2.2 La Loi sur les impôts du Québec

L'article 22 de la Loi sur les impôts assujettit à un impôt sur le revenu tout particulier résident du Québec le

dernier jour d'une année d'imposition. Pour permettre qu'un individu soit imposable au Québec même s'il n'était pas résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition, l'article 23 de la loi mentionne qu'un individu cessant de résider au Canada au cours d'une année d'imposition sera imposable au Québec comme si son dernier jour de l'année d'imposition était le dernier jour où il a résidé au Canada.

Notons que cette règle spéciale de l'article 23 ne joue qu'en faveur d'une personne cessant de résider au Canada, et non à l'égard d'un particulier cessant de résider au Québec tout en demeurant résident du Canada. Ce contribuable non-résident du Québec, mais résident du Canada, sera exempt d'impôt sur le revenu au Québec, et ce même pendant la période où il a résidé au Québec, puisqu'aucun article ne vient réputer le dernier jour de résidence au Québec comme étant le dernier jour de son année d'imposition. L'article 25 de la loi assujettit dans ce cas le particulier seulement s'il a exercé une entreprise au Québec à un moment donné au cours de cette année d'imposition.⁴³⁰ Le contribuable sera alors imposable à l'intérieur de la province où il sera résident le dernier jour de l'année d'imposition.

430. Comme mentionné plus haut, l'article 1088 L.I.Q. spécifie que le revenu gagné par un particulier ne résidant pas au Québec le dernier jour d'une année d'imposition, et résidant au Canada, sera le montant du revenu d'entreprise attribuable à un établissement situé au Québec.

L'alinéa 2 de l'article 23 prévoit des règles similaires à celles de l'article 114 de la loi fédérale pour un individu qui devient non-résident du Canada le dernier jour d'une année d'imposition. Un tel contribuable sera alors imposable au Québec sur ses revenus mondiaux à titre de résident pour la période où il a résidé au Québec, ainsi que pour toute autre période de la même année où il a occupé un emploi au Canada ou y a exercé une entreprise.

Dans la mesure où un contribuable a, tout au long de sa période de non-résidence au cours de la même année d'imposition, occupé un emploi ou exploité une entreprise au Canada, le paragraphe 23(2) ne reçoit pas application et le contribuable demeure imposable au Québec sur l'ensemble de ses revenus mondiaux.⁴³¹

L'imposition sur la période de résidence en vertu du paragraphe 23(2) de la loi, ne joue que si le particulier résidait au Québec le dernier jour où il a cessé de résider au Canada, et si pendant une autre partie de la même année il ne résidait pas au Canada, n'occupait pas d'emploi au Canada et n'exerçait pas d'entreprise au Canada. Dans cette éventualité, toute période pendant laquelle il a résidé au Canada, a exploité une entreprise ou a occupé un emploi au Canada, sera considérée comme étant une année d'imposition entière. Un exemple illustrera l'effet de ces dispositions.

431. Articles 24 et 28 L.I.Q.

Un résident du Québec abandonne sa résidence fiscale le 1er septembre en quittant le Canada. Après cette date, si le résident n'a pas occupé d'emploi au Canada et n'a pas exploité d'entreprise au Canada au cours de l'année, il ne sera imposable au Québec sur ses revenus mondiaux que jusqu'au 1er septembre. Après cette date, advenant le cas où il exerce un emploi ou une entreprise au Canada (et non seulement au Québec) et ce jusqu'au 1er décembre, l'alinéa 23(2)(a) de la loi fait en sorte qu'il sera imposable au Québec sur l'ensemble de son revenu durant toutes ces périodes, c'est-à-dire sur ses revenus de source mondiale. Advenant la continuité de l'exercice de l'emploi ou de l'entreprise au Canada tout le reste de l'année, l'alinéa 23(2) ne recevra pas application, puisque le paragraphe 22(1) et les articles 24 et 28 assujettissent le contribuable sur ses revenus mondiaux pour toute cette année. Ainsi, le résident du Québec qui cesse de résider au Canada au cours d'une année mais continuant après cette date d'être employé en Ontario, par exemple, demeurera imposable au Québec pendant toute l'année de transition si cet emploi se poursuit pour toute l'année.

Un individu acquérant une résidence fiscale québécoise le dernier jour d'une année d'imposition pourra-t-il bénéficier de l'allégement prévu à l'article 23 relativement à la résidence pour une partie de l'année, pour limiter l'imposition au Québec sur sa seule période de résidence au Québec? D'après le texte même de l'article 23, il semble que non. L'article 23 ne vise en effet que des contribuables qui "cessent" de

résider au Canada au cours d'une année d'imposition, et non pas également ceux qui "acquièrent" une résidence québécoise. Le simple fait de résider au Québec le dernier jour d'une année d'imposition, rend un contribuable imposable sur l'ensemble de tous ses revenus pour cette année d'imposition.

Une distinction est à faire entre un individu qui, au cours de cette année, était soit résident du Canada ou n'était pas résident du Canada, avant d'être résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition. L'article 24 limite l'étendue de l'assujettissement d'un particulier dans la mesure où ce dernier n'a pas été résident du Canada pendant une partie de l'année. En effet, si le contribuable n'a résidé au Canada qu'une partie de l'année (aussi bien au Québec que dans une autre province), et que pendant sa période de non-résidence canadienne il n'a pas occupé d'emploi au Canada ou n'a pas exercé une entreprise au Canada, l'article 24 de la loi rend applicable les dispositions du paragraphe 23(2). Autrement dit, un particulier résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition sera imposable au Québec sur ses revenus mondiaux à partir de la date où il a commencé à résider au Canada, à exercer un emploi ou une entreprise au Canada au cours de cette même année.

Un contribuable, résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition et résident du Canada durant toute une autre partie de la même année, sera imposable au Québec sur l'ensemble de ses revenus pour toute l'année d'imposition, et ce, même s'il n'a été résident du Québec que pour partie de

l'année. Dans cette situation, l'article 24 ne peut permettre à l'article 23 d'être applicable car il mentionne "sauf si un tel particulier n'a résidé au Canada qu'une partie de cette année d'imposition", ce qui n'est pas le cas puisque le contribuable a résidé au Canada tout au long de l'année d'imposition.

La règle à l'effet qu'un individu résident du Québec le dernier jour d'une année d'imposition est imposable au Québec sur l'ensemble de ses revenus pour toute cette année d'imposition, ne reçoit application que dans l'éventualité où le contribuable a toujours été résident du Canada au cours de cette année. Elle ne s'applique pas si un particulier était non-résident du Canada avant d'acquies le statut de résident du Québec.

6.1.3 Spécificité de la législation du Québec

La particularité de la Loi sur les impôts du Québec en regard de la législation fédérale réside dans le traitement fiscal réservé aux individus résidant à l'intérieur de plus d'une province canadienne au cours de la même année d'imposition. La Loi sur les impôts du Québec ne prévoit aucune mesure d'allègement pour limiter un impôt sur les revenus de source mondiale à cette seule période de résidence au Québec.

En effet, le paragraphe 22(1) de la loi s'applique pour assujettir le contribuable sur tous ses revenus (sauf ceux

attribuables à un établissement situé dans une autre province canadienne) au cours de cette année où il est résident fiscal du Québec le dernier jour de l'année d'imposition. Si le contribuable n'est pas résident du Québec le dernier jour de l'année d'imposition, tout en demeurant résident du Canada, il ne sera imposable au Québec qu'à l'égard des revenus d'entreprise pouvant être attribuables à un établissement situé au Québec. Illustrons ceci à l'aide de deux exemples.

Un contribuable, ayant toujours résidé en Ontario, est transféré à Montréal le premier septembre d'une année. Il possède sa résidence fiscale au Québec le dernier jour de cette année d'imposition. Aucun changement ne survient à l'égard de l'assujettissement à l'impôt sous la loi fédérale, puisque le contribuable a résidé au Canada tout au long de cette année. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu du Québec, le contribuable sera imposable sur l'ensemble de tous ses revenus au cours de cette année, même ceux touchés pendant qu'il était résident de l'Ontario, puisque l'article 22 de la loi s'applique.

Dans la situation inverse où un particulier résident du Québec devient résident de l'Ontario le premier septembre d'une année, tout en étant résident de cette province le dernier jour de la même année d'imposition, sa responsabilité fiscale au Québec se limiterà aux seuls revenus d'entreprise attribuables à un établissement situé au Québec. Le contribuable ne sera aucunement imposable au Québec sur ses autres revenus gagnés pendant la période de résidence au Québec.

6.2. La double imposition

Dans la mesure où un contribuable, résident du Canada ou du Québec, est à la fois résident d'un autre pays aux fins de l'assujettissement à l'impôt, un élément de double imposition frappera fort probablement ses revenus. Il en est de même dans la situation où un contribuable gagne du revenu de source étrangère.

Dans la première situation, la majorité des conventions fiscales internationales conclues par le Canada contiennent des dispositions spéciales permettant de fixer la résidence fiscale d'un individu.⁴³² De plus, ces conventions fiscales viennent directement limiter, à l'intérieur de certains cadres, l'imposition par un État de certains types de revenus gagnés dans leur territoire par un individu résident d'un autre État. Cette dernière façon de prévenir la double imposition en est une d'exemption du revenu à la source. Elle constitue la méthode retenue pour prévenir la double imposition dans la deuxième situation énoncée plus haut, c'est-à-dire celle où un individu gagne du revenu de source étrangère.

La législation fiscale fédérale et québécoise prévoit à cet égard des mesures unilatérales de crédit d'impôt étranger pour alléger le fardeau fiscal d'un individu touchant du

432. Supra, le chapitre cinquième.

revenu de source étrangère.⁴³³ Une analyse approfondie des règles relatives aux crédits d'impôt étranger dépasserait sans aucun doute les limites du présent travail. Définir l'admissibilité et le cadre d'opération de ces dernières nous permettra d'en avoir un aperçu global et suffisamment détaillé au niveau de leurs interférences avec le concept de résidence.⁴³⁴

6.2.1 Crédit d'impôt étranger

Comme la loi fédérale et la loi provinciale de l'impôt sur le revenu assujettissent le contribuable résident sur ses revenus mondiaux, des mesures spéciales ont été prévues pour reconnaître le montant des impôts payés à un pays étranger. L'effet premier de toutes ces règles est d'assujettir le contribuable canadien et québécois d'une façon telle qu'il deviendra responsable d'un impôt équivalent au plus haut taux d'imposition (national ou étranger) appliqué sur le montant de revenu étranger visé.

433. Articles 126 L.I.R. et 772 et ss. L.I.O.

434. Pour une étude détaillée des règles relatives au crédit d'impôt étranger, voir WARD'S TAX LAW AND PLANNING, vol. 2, op. cit., supra, note 32, no. 93.7, pp. 9-23 à 9-35; voir également, LESSARD, P. et R. HUOT, Recueil fiscal planification, Éditions Thourène Ltée, Édition 1984-1985, recueil à feuilles mobiles, pp. 16-31 à 16-43.

6.2.1.1 La Loi de l'impôt sur le revenu

Les paragraphes 126(1) et 126(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu prévoient une déduction pour impôt étranger en ce qui concerne les impôts étrangers payés sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise et les impôts étrangers sur les revenus tirés d'une entreprise. Il s'agit dans les deux cas de crédit d'impôt, c'est-à-dire de montants venant directement réduire le montant d'impôt payable en vertu de la loi.

Un calcul séparé est effectué pour chaque pays où un contribuable a payé de l'impôt.⁴³⁵ Seuls les contribuables résidant au Canada à une date quelconque dans l'année peuvent se prévaloir de ces dispositions. Des règles spéciales sont prévues en faveur du non-résident disposant de certains biens sujets à un impôt canadien en vertu du paragraphe 48(2) de la loi.⁴³⁶ Le contribuable résident du Canada pour une partie de l'année verra son crédit d'impôt étranger calculé en fonction du revenu gagné au cours de la période visée à l'article 114 de la loi.⁴³⁷

De par le jeu de ces articles, le législateur fédéral s'assure que sur un revenu gagné à l'étranger, le montant

435. Paragraphe 126(6) L.I.R.; voir également le Bulletin d'interprétation IT-270R, daté du 9 juillet 1984.

436. Paragraphe 126(2.2) L.I.R.; voir WARD'S TAX LAW AND PLANNING, op. cit., supra, note 32, vol. 2, no. 93.7, pp. 9-34 et 9-35.

437. WARD'S TAX LAW AND PLANNING, op. cit., supra, note 32, vol. 2, no. 93.7, p. 9-23.

d'impôt payable sera au moins égal au montant d'impôt qui aurait été payé au Canada si ce revenu avait été gagné au Canada.⁴³⁸ En effet, le contribuable aura droit à un crédit d'impôt étranger équivalent au moins élevé de l'impôt payé dans un pays étranger ou de l'impôt canadien payable sur ce revenu.

Mentionnons que depuis l'entrée en vigueur de la modification apportée à l'alinéa 126(7)(a) de la loi, tout montant d'impôt sur le revenu d'entreprise ayant fait l'objet d'une subvention ou d'un allègement fiscal de la part du gouvernement d'un État, ne sera pas admissible comme crédit d'impôt sous la loi fédérale. De plus, suite à l'entrée en vigueur du nouveau paragraphe 122.3 de la loi relatif au crédit d'impôt pour le revenu d'emploi à l'étranger, il n'est pas tenu compte dans le montant de l'impôt étranger payé, de l'impôt payable à une autre juridiction sur le revenu admissible à ce crédit.⁴³⁹

Un calcul distinct s'effectue pour l'impôt ne provenant pas d'une entreprise⁴⁴⁰ et pour l'impôt provenant du revenu d'entreprise.⁴⁴¹ Il existe des règles différentes pour le

438. Voir ROYER, P. et J. DREW, Impôts et planification, Éditions Sciences et Cultures, Montréal, 2e édition, 1980, 620 p., p. 352.

439. Sous-alinéa 127(c)(vi) L.I.R.; voir également HUOT, R., Recueil fiscal cours d'impôt, Éditions Thourène Ltée, Édition 1984-1985, recueil à feuilles mobiles, p. G-7.

440. Paragraphe 126(1) et alinéa 126(7)c) L.I.R.

441. Paragraphe 126(2) et alinéa 126(7)a) L.I.R.

calcul du dégrèvement d'impôt dans le cas d'une corporation et d'un individu.

En ce qui concerne un particulier, nous pouvons simplifier le calcul des dégrèvements d'impôt de la façon suivante.⁴⁴² Le montant accordé à titre de crédit d'impôt étranger sera le moindre des deux montants suivants:

a) l'impôt payé au pays étranger; ou

b) $\frac{\text{revenu net étranger}}{\text{revenu total net}} \times \text{Impôt fédéral payable par ailleurs sur le revenu total}$

En ce qui concerne l'impôt étranger payé sur le revenu d'une entreprise, si le montant de l'impôt canadien à payer est inférieur à l'impôt étranger payé, le solde de ce dernier, non déductible pour l'année, est reportable pour les cinq années à suivre à l'encontre de l'impôt à payer provenant du revenu d'entreprise.⁴⁴³ Pour l'impôt payé à l'égard d'un revenu ne provenant pas d'une entreprise, aucune disposition de la loi ne prévoit le report au cours des années subséquentes dans la situation où l'impôt payé à l'étranger est supérieur au montant d'impôt à être payé au Canada. Ce solde fait plutôt l'objet, en vertu du paragraphe 20(12) de la loi, d'une déduction dans le cadre du calcul du revenu net du contribuable.

442. Voir HUOT, R., Recueil fiscal cours d'impôt, op. cit., supra, note 439, p. G-7; pour le dégrèvement d'impôt en faveur d'une corporation, voir pp. N-34 et N-35.

443. Alinéa 126(7)b) et Bulletin d'interprétation IT-181, daté du 28 octobre 1974.

Le montant d'impôt étranger payé à l'égard du revenu ne provenant pas d'une entreprise qui est un revenu de biens (autre qu'un immeuble), est admissible à titre de crédit d'impôt étranger au Canada s'il n'excède pas 15%. Tout montant d'impôt excédant 15% sera déductible en vertu du paragraphe 20(11) de la loi. Ainsi, sur un revenu d'intérêts ou de dividendes, par exemple, le 15% de retenue d'impôt payé à l'étranger sera admissible à titre de crédit d'impôt. L'excédent de ce 15% fera l'objet d'une déduction dans le calcul du revenu du contribuable.

6.2.1.2 La Loi sur les impôts du Québec

La législation provinciale accorde également un crédit d'impôt équivalant à une somme payée à un gouvernement d'un pays autre que le Canada ou à une subdivision politique de ce dernier.⁴⁴⁴ Comme sous la loi fédérale, la Loi sur les impôts du Québec est rédigée de façon à ce que le crédit d'impôt sur ce montant de revenu étranger soit égal au plus élevé du montant de l'impôt étranger payé sur ce revenu, ou du montant d'impôt qui aurait été payé si ce revenu avait été gagné au Québec.

Toutefois, le crédit d'impôt provincial est limité au montant de la somme déduite comme crédit dans la déclaration fédérale. Cette dernière réserve ne vient pas limiter le

444. Il s'agit des articles 772 et ss. L.I.-Q.

montant accordé à titre de crédit d'impôt pour un revenu d'entreprise, mais bien uniquement dans le cadre des impôts payés sur un revenu ne provenant pas d'une entreprise (sur un revenu de biens par exemple).⁴⁴⁵

Le crédit pour impôt étranger à l'égard du revenu ne provenant pas d'une entreprise est fixé par les articles 772R5 et 772R6 du Règlement sur les impôts. Il est généralement équivalent au moindre des montants suivants:

- a) l'impôt étranger payé moins le crédit d'impôt fédéral accordé; ou
- b) l'impôt québécois à payer représenté par le rapport entre le revenu net et le revenu net moins les pertes en capital nettes reportées.

L'excédent du montant d'impôt payé à l'égard d'un revenu ne provenant pas d'une entreprise sur le crédit d'impôt, est porté en déduction du calcul du revenu en vertu de l'article 146.1 de la loi. Les articles 772R2 et 772R3 du Règlement sur les impôts prévoient que le montant du crédit d'impôt pour un revenu étranger provenant d'une entreprise est le même que celui calculé à l'égard du revenu ne provenant pas d'une entreprise. Toutefois, le premier élément du calcul est remplacé par 45% des impôts étrangers payés sur ce revenu.

Pour un impôt étranger payé en regard d'un revenu de biens autre qu'un bien immeuble, le crédit d'impôt est limité au montant d'impôt étranger s'il n'excède pas un taux de 15%, et au montant de crédit accordé dans la loi fédérale, tel que

445. Article 772R5 du Règlement sur les impôts.

mentionné plus haut. L'excédent de ce 15% est admis à titre de déduction en vertu de l'article 146 de la loi.

6.2.1.3 Portée des conventions fiscales internationales

Comme le but premier des conventions fiscales internationales est de prévenir la double imposition, elles contiennent des règles spéciales relatives aux crédits d'impôt accordés en faveur d'un résident d'un des États contractants, à l'encontre de revenus gagnés dans l'autre État contractant et sujets à l'impôt dans cet autre État.

À titre d'exemple, le paragraphe 2 de l'article XXIV de la convention conclue avec les États-Unis mentionne que tout impôt sur le revenu payé ou dû aux États-Unis à l'égard d'un revenu d'entreprise et d'un revenu ne provenant pas d'entreprise, est crédité de l'impôt payable au Canada à l'égard de ces revenus.

Les conventions fiscales ne font que donner plein effet aux dispositions de la loi fédérale de l'impôt sur le revenu en matière de crédit d'impôt étranger. À titre d'exemple, l'alinéa (a) du paragraphe XXIV(2) de la convention avec les États-Unis donne priorité à la législation canadienne en regard des règles qu'elle prévoit.⁴⁴⁶ Il n'est donc pas

446. L'alinéa (a) du paragraphe 2 de l'article XXIV de la convention entre le Canada et les États-Unis se lit comme suit:

"En ce qui concerne le Canada, sous réserve des dispositions des paragraphes 4, 5 et 6, la double imposition est évitée de la façon suivante:

(suite)

accordé un allègement complet par le Canada à l'encontre du montant d'impôt payé à l'étranger.

Ainsi, un contribuable résident du Canada ne peut trouver traitement plus favorable à l'intérieur d'une convention fiscale relativement au crédit d'impôt étranger. Cette dernière prévoit que les règles de la convention s'appliquent "sous réserve des dispositions de la législation canadienne".⁴⁴⁷ Un contribuable est donc limité au contenu des articles pertinents de la loi fédérale pour établir son crédit d'impôt étranger.

Comme nous l'avons vu lors de l'étude des dispositions des articles 126 et suivants de la loi fédérale, le crédit d'impôt étranger est limité au montant d'impôt qui aurait été payable au Canada si le revenu avait été gagné au Canada. Dans l'éventualité où l'impôt étranger payé est supérieur à ce dernier montant, il pourrait s'en suivre une double imposition.

a) sous réserve des dispositions de la législation canadienne concernant l'imputation de l'impôt payé dans un territoire en dehors du Canada sur l'impôt canadien payable et de toute modification ultérieure de ces dispositions qui n'en affecterait pas le principe général, et sans préjudice d'une déduction ou d'un dégrèvement plus important prévu par la législation canadienne, l'impôt sur le revenu payé ou dû aux États-Unis à raison de bénéfices, revenus ou gains provenant des États-Unis est porté en déduction de tout impôt canadien dû à raison des mêmes bénéfices, revenus ou gains".

447. Les paragraphes 4, 5 et 6 de l'article XXIV de la présente convention avec les États-Unis prévoient des dispositions spéciales relativement à la situation où un citoyen des États-Unis est résident du Canada aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Selon le texte des nouvelles conventions conclues par le Canada, il appert que le contribuable ne pourrait entamer de procédures pour protester contre la double imposition.

À titre d'exemple, l'article XXVI de la convention présentement en vigueur avec les États-Unis mentionne qu'une personne peut soumettre son cas par écrit à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident, si elle "estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention". Il n'est aucunement fait mention à une situation où le traitement accordé résulterait en une double imposition.⁴⁴⁸ Comme la convention fiscale donne priorité à la loi canadienne en matière de crédit d'impôt, elle n'est d'aucun secours vis-à-vis une situation de double imposition, puisque le contribuable est alors imposé d'une façon "conforme aux dispositions de la présente convention."

Mentionnons avec intérêt la différence existant entre le texte de la nouvelle convention et celui de l'ancienne convention conclue avec les États-Unis. En effet, cette dernière prévoyait à son article XVI qu'un contribuable pouvait adresser une réclamation à l'État contractant duquel il est résident dans le mesure où apparaissait "la preuve que, pour un impôt quelconque visé par la présente convention, les

448. Pour le texte du premier paragraphe de l'article XXVI de la convention conclue avec les États-Unis, supra, note 416.

décisions des autorités fiscales des États contractants ont abouti dans son cas à une double imposition".⁴⁴⁹ De par le texte même de cet article, il semble qu'il existait la possibilité pour un contribuable de saisir de son cas l'autorité compétente de l'État dont il était résident, dans une situation de double imposition, possibilité qui ne semble plus exister à l'intérieur du nouveau traité conclu avec les États-Unis.

Le jugement de la Cour provinciale dans Harper c. S.M.R.Q.⁴⁵⁰ mérite une attention particulière. Il y fut décidé qu'un résident du Québec pouvait bénéficier de la convention fiscale avec les États-Unis pour avoir droit au plein crédit de l'impôt américain payé à l'encontre de sa responsabilité fiscale en vertu de la Loi sur les impôts du Québec.

En l'espèce, le contribuable avait gagné du revenu de biens de source américaine (intérêts et dividendes) sur lequel un impôt américain avait été payé au gouvernement des États-Unis. Le Ministère du Revenu du Québec refusa d'accorder le plein montant du crédit d'impôt étranger à l'égard de ces sommes pour les années d'imposition 1976 et 1977. Le juge André Forget donna gain de cause au contribuable et statua en

449. L'article XVI de l'ancienne convention fiscale conclue avec les États-Unis se lisait comme suit:

"Si un contribuable rapporte la preuve que pour un impôt quelconque visé par la présente convention, les décisions des autorités fiscales des États contractants ont abouti dans son cas à une double imposition, il aura le droit d'adresser une réclamation à l'État dont il est le ressortissant ...".

450. Supra, note 41.

faveur de la pleine reconnaissance des impôts étrangers payés aux États-Unis, et ce en vertu de l'article XV de l'ancienne convention conclue avec les États-Unis.

Dans un jugement daté du 10 janvier 1985, la Cour d'appel renversa la décision de la Cour provinciale et maintint les cotisations émises par le Ministère du Revenu du Québec.⁴⁵¹

Dans son opinion, le juge Claude Vallerand statua que c'était à tort que le contribuable avait fait référence à l'article 386 de la loi (maintenant l'article 488) pour prétendre au plein crédit de l'impôt américain payé sur des revenus de source américaine. Selon le juge, cet article ne servait en effet qu'à exclure certains montants du revenu, et ne permettait en aucune façon à un contribuable de faire référence au texte d'une convention fiscale pour bénéficier d'un allègement complet en regard des impôts étrangers payés. Le tribunal reconnaissait ainsi l'attitude de l'appelant à n'allouer que le plein montant de crédit d'impôt et de déduction accordés par la loi provinciale.

Il ressort de ce jugement que les dispositions particulières de la Loi sur les impôts du Québec relatives aux crédits pour impôt étranger reçoivent application sans être affectées d'aucune façon par les conventions fiscales internationales conclues par le Canada. Nous croyons qu'il s'agit de la bonne attitude, puisque l'article 488 de la loi et le

451. Supra, note 42.

Règlement 488R1(e) de la loi n'ont pas la portée suffisante pour rendre applicable au Québec, en son entier, une convention fiscale.

Notons avec intérêt l'arrêt Earl c. M.N.R.⁴⁵² où il a été décidé que le Ministère du Revenu National avait refusé, à titre de crédit d'impôt, le montant d'impôt étranger payé à l'État de New York par un résident de l'Ontario. À l'époque, l'alinéa 41(1)(a) de la loi fédérale ne visait que les impôts étrangers payés à un pays autre que le Canada, et non pas les impôts payés au gouvernement d'une subdivision politique, comme cela est le cas aujourd'hui.

6.2.2. Allègement pour revenus d'emploi gagnés à l'étranger

Nous avons vu précédemment lors de l'étude de la jurisprudence canadienne et québécoise qu'un résident du Canada ou du Québec n'abandonnait pas le statut de résident fiscal s'il quittait ou s'absentait du pays pour travailler à l'étranger. Il en résultait ainsi une même charge fiscale pour un contribuable que si ce dernier avait été continuellement présent et employé au Canada ou au Québec.

Les coûts opérationnels et financiers de tels projets impliquant de la main d'oeuvre à l'étranger étaient plus élevés pour l'employeur. De ce fait, ils mettaient en jeu la

452. Supra, note 42; voir la section 1.1.5.3 concernant l'application au Québec des conventions fiscales internationales.

compétitivité des entreprises canadiennes et québécoises sur les marchés internationaux.⁴⁵³

Des mesures spéciales ont été prévues pour alléger le fardeau fiscal des contribuables canadiens et québécois engagés à l'étranger dans certains projets spéciaux. La législation fédérale accorde un crédit d'impôt, alors que la législation provinciale du Québec accorde une déduction au niveau du calcul du revenu.

6.2.2.1. La Loi de l'impôt sur le revenu

Le nouveau paragraphe 122.3(1) de la loi accorde une déduction de l'impôt normalement payable en vertu de la Partie I de la loi pour certains revenus d'emploi gagnés à l'étranger. Il ne s'applique que pour les années d'imposition 1984 et suivantes.⁴⁵⁴ Pour les années d'imposition 1980 à 1983, les règles permettant un tel allègement étaient prévues aux anciens paragraphes 8(10) et 8(11) de la loi accordant une

453. Voir MORRIS, D.B., "Jurisdiction to Tax: An Up-Date", 1979 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 414, p. 419; voir également GILLESPIE, T.S., "Relief for Employees Working Abroad: 1983 Federal Overseas Employment Tax Credit and 1983 Quebec Overseas Employment Deduction", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 443, pp. 443 et 444.

454. S.C. 1983-84, c. 1, article 66(1).

déduction du revenu plutôt qu'une déduction de l'impôt.⁴⁵⁵

Seul le contribuable résident du Canada et employé pour une période de plus de six mois consécutifs à l'étranger ayant débuté avant la fin de l'année d'imposition, peut se prévaloir de ce crédit d'impôt. Le contribuable doit être engagé dans un ou plusieurs pays étrangers où son employeur exploite une des entreprises suivantes: construction, installation, agriculture, ingénierie et exploration ou exploitation de ressources naturelles (pétrole, gaz naturel, minéraux et autres). La déduction est également permise pour un contribuable engagé à l'étranger pour la négociation menant à la conclusion d'un contrat pour l'exercice des entreprises mentionnées plus haut.

Notons que les contribuables engagés dans le cadre d'un programme d'aide au développement international du gouvernement du Canada (programme de l'A.C.D.I.), ne sont pas admissibles au crédit d'impôt, à moins qu'ils n'aient été employés et exercent leurs fonctions dans ce projet avant la fin de l'année d'imposition 1983. Certaines règles transitoires ont toutefois été prévues pour permettre à de tels employés de bénéficier des crédits d'impôt, en autant qu'ils aient débuté leurs fonctions à l'étranger avant 1987, et ce, dans le cadre d'un contrat signé au plus tard le 15 avril 1983.⁴⁵⁶ Les

455. Pour ces déductions, voir le Bulletin d'interprétation IT-497, daté du 17 avril 1983.

456. Voir HUOT, R., Recueil fiscal cours d'impôt, op. cit., supra, note 439, p. G-3.

contribuables exerçant un emploi à l'étranger en vertu de ces programmes d'aide au développement international, ne sont donc admissibles à ce crédit d'impôt que s'ils rencontrent ces deux exceptions.

Les fonctions du contribuable doivent être exercées dans le cadre d'un contrat conclu avec un employeur désigné. L'alinéa 122.3(2)(a) de la loi définit ce terme comme signifiant une personne résidant au Canada, certaines sociétés ayant un pourcentage de participation canadien, ainsi qu'une corporation étrangère liée à une personne résidant au Canada.

Seuls les revenus d'emploi sont visés. Ainsi, toute personne non partie à un contrat de service et qui n'est pas liée à son employeur par un contrat d'emploi ne pourra se prévaloir du crédit d'impôt (par exemple, un contracteur indépendant).

Les alinéas c), d), et e) du paragraphe 122.3(1) fixent la déduction d'impôt permise comme étant la fraction de l'impôt à payer sur le moindre des montants suivants:

- a) 80,000\$;
- b) 80% de son revenu d'emploi étranger par rapport au revenu total du contribuable.

Le maximum qu'un contribuable peut ainsi déduire de son impôt pour une année est limité à une fraction de l'impôt payable au Canada sur 80,000\$ de revenu. Advenant le cas où l'emploi à l'étranger couvre une période de moins d'un an, ce 80,000\$ sera réduit proportionnellement de ce nombre de jours. Le revenu total du contribuable est toujours pris en considé-

dération, et seules les périodes où le contribuable a été employé à l'étranger sont retenues pour une année d'imposition visée. La déduction d'impôt allouée est équivalente à une fraction de l'impôt à payer.

A titre d'exemple, si un contribuable quitte le Canada le 1^{er} octobre d'une année pour effectuer à l'étranger des travaux visés par la loi et ce, jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, la déduction admissible au cours de la première année se limite à une période de trois mois et celle pour la deuxième année à une période de douze mois. Illustrons:

1) Revenu d'emploi au Canada pour année 1	100,000\$
Revenu d'emploi à l'étranger pour année 1 (3 mois)	40,000\$
Revenu total	140,000\$
Déduction pour emploi étranger, le moindre de:	
- 80,000\$ x 92/365 (3 mois)	20,000\$
- 80% x 40,000\$	32,000\$
- par rapport au revenu total pour l'année 140,000\$	
- la déduction sera de 20,000/140,000 soit 1/7	

La réduction de l'impôt fédéral à payer du contribuable sera équivalente à 1/7 de son impôt par ailleurs à payer, au cours de cette année.

2) Revenu d'emploi au Canada pour année 2	0
Revenu d'emploi à l'étranger (12 mois)	140,000\$
Revenu total	140,000\$

Déduction pour emploi étranger, le moindre de:

- 80,000\$ x 365/365 (12 mois)	80,000\$
- 80% x 140,000\$	112,000\$
- par rapport au revenu total	140,000\$
- la déduction sera de 80,000/140,000 soit 4/7	

Le contribuable aura droit à une réduction de son impôt fédéral à payer égale à 4/7 de son impôt par ailleurs à payer pour l'année 2. Pour l'année d'imposition 2, nous constatons que le montant maximal sur lequel le crédit d'impôt est calculé est de 80,000\$, et ce, même si le contribuable gagne beaucoup plus de revenus à l'étranger que ce montant.

Toute période consécutive de six mois commençant avant la fin d'une année d'imposition est retenue comme pertinente aux fins du calcul. Cette dernière peut s'échelonner sur plus d'une année d'imposition. Un contribuable qui revient au Canada au cours d'une année suite à la fin d'un contrat d'emploi, et qui quitte de nouveau le Canada pour entreprendre un nouvel emploi admissible aura droit aux déductions prévues à l'égard des deux emplois, s'il a été présent à l'étranger pour des périodes consécutives de six mois à l'égard de ces deux contrats. La présence physique au Canada entre ces deux contrats n'a aucun effet sur l'admissibilité aux crédits d'impôts. De plus, toute présence au pays à titre de vacances ou de loisirs pendant la période d'emploi admissible à l'étranger ne vient pas prescrire l'inadmissibilité au crédit d'impôt.

6.2.2.2. Sous la loi sur les impôts du Québec

La Loi provinciale sur les impôts prévoit aux articles 79.1 à 79.3 des déductions du revenu pour le contribuable exerçant un emploi à l'étranger. Les nouvelles mesures fiscales ne s'appliquent qu'aux travailleurs québécois quittant le Canada (et non le Québec) après le 10 mai 1983 pour occuper un emploi à l'étranger, et à ceux ayant quitté le Canada avant cette date mais concluant un nouveau contrat avec un employeur (le même ou un autre) après cette date. Dans ce dernier cas, les règles des articles précités ne s'appliquent que pour une période commençant après la conclusion du nouveau contrat.⁴⁵⁷ Les employés non visés par ces déductions du fait de l'exercice de leurs fonctions avant ces dates verront les anciens articles 79.1 à 79.3 s'appliquer.⁴⁵⁸

La Loi sur les impôts du Québec prévoit une déduction du revenu pour emploi à l'étranger, et non un crédit d'impôt comme sous la loi fédérale. Cette déduction du revenu s'applique dès qu'un contribuable est absent du Canada pour une période d'au moins trente jours consécutifs commençant au cours de l'année d'imposition ou au cours de l'année précédente. La déduction du revenu se calcule uniquement sur le revenu provenant d'un emploi à l'étranger et non sur le revenu

457. L.Q. 1983, c. 44, article 19(2).

458. Ces articles ont été adoptés par l'article 22 du chapitre 5 des Lois du Québec de 1982.

total du contribuable.

Les emplois visés sont essentiellement les mêmes que sous la loi fédérale. Sont inclus, l'exploitation d'une entreprise de prospection ou d'exploitation de ressources naturelles, d'agriculture, de construction, d'installation, d'ingénierie, ou toute activité visant à l'obtention d'un tel contrat (faisant référence à tout emploi à l'étranger relié à la négociation pour l'obtention d'un tel contrat).⁴⁵⁹

Ce n'est qu'à l'égard des emplois conclus entre un particulier et un employeur désigné que ces déductions sont permises.⁴⁶⁰ Ce terme s'entend de la même catégorie d'employeurs que sous la loi fédérale. Généralement tout employeur résidant au Canada, aussi bien un particulier qu'une corporation est visé. Le particulier qui est employé dans le cadre d'un programme prescrit d'aide au développement international du gouvernement du Québec ou du Canada, et réputé résident du Québec sous le paragraphe 8(d) de la loi, n'est pas admissible à ces déductions.

À la différence de la loi fédérale, la loi provinciale prévoit deux catégories d'allègement: la déduction pour indemnité de séjour à l'étranger, et la déduction pour revenu d'emploi à l'étranger.

L'indemnité pour séjour à l'étranger s'entend généralement de toute indemnité reçue par le contribuable en excès de

459. Article 79.1 L.I.O.

460. Articles 79.1 et 79.3(a).L.I.O.

son revenu d'emploi. Cette disposition vise les indemnités pour services à l'étranger, la prime de séparation, la prime pour coût relatif aux biens et commodités, ... etc. Le paragraphe 79.3(b) de la loi limite la déduction de cette dernière indemnité à la moitié du revenu étranger du particulier. Ainsi, si un contribuable a touché au cours d'une année une indemnité pour séjour à l'étranger de 30,000\$ alors que son revenu d'emploi à l'étranger pour cette année se fixait à 50,000\$, seulement 25,000\$ sera admissible à titre de déduction pour indemnité de séjour à l'étranger. L'excédent, soit l'autre 5,000\$, ne donne pas droit à une déduction. Toutefois, il entrera en ligne de compte pour le calcul de la déduction pour emploi étranger.

Il y aurait avantage à répartir le montant d'une indemnité sur deux années pour bénéficier du plein montant de la déduction pour indemnité de séjour à l'étranger, dans l'éventualité où la prime est touchée vers la fin d'une année d'imposition alors que l'emploi à l'étranger débute.

Quant à la déduction pour revenu d'emploi à l'étranger, les paragraphes 79.2(b) et 79.3(c) de la loi accordent une déduction du revenu pour toute période consécutive de 30 jours d'absence du Canada. Elle se calcule toujours à partir du revenu étranger gagné par le contribuable.

L'effet premier de ces règles est de venir accorder au contribuable une déduction dans son revenu qui résulte en une exemption complète sur une base de douze mois d'absence. Ainsi, un contribuable engagé hors du Canada pour une année

d'imposition entière verra son revenu étranger complètement exonéré d'impôt au Québec. A titre d'exemple, le contribuable touchant un revenu d'emploi de 100,000\$ pour une période complète de un an où il a été employé à l'étranger, aura droit à une déduction de 100,000\$ (soit $12/12 \times 100,000$) de son revenu d'emploi gagné à l'étranger.

Advenant le cas où le contribuable est employé pour une période inférieure à douze mois, la déduction qui lui sera accordée en fonction de son revenu étranger sera proportionnelle au nombre de périodes de 30 jours passées à l'étranger. Ainsi, si un contribuable touche un revenu annuel de 100,000\$ dont la moitié était gagnée pour une période de six mois à l'étranger, la déduction permise sera de 25,000\$, soit $6/12$ de son revenu d'emploi étranger, 50,000\$ (son revenu net pour travail à l'étranger sera donc de 25,000\$). Si le contribuable avait touché le même revenu lors d'un emploi à l'étranger pour une période d'absence de trois mois, la déduction aurait été de \$ 12,500 (soit $50,000 \times 3/12$).

Nous croyons que cette période de 30 jours consécutifs ne s'entend pas uniquement de toute période de un mois, c'est-à-dire du premier jour d'un mois au dernier jour de ce mois, mais bien de toute période d'absence totalisant trente jours consécutifs.⁴⁶¹

461. Pour une étude comparative des dispositions législatives fédérale et provinciale concernant l'emploi à l'étranger, voir GILLESPIE, T.S., "Relief for Employees Working Abroad: 1983 Federal Overseas Employment Tax Credit and 1983 Quebec Overseas Employment Deduction", loc. cit., supra, note 453.

6.2.2.3. Conséquences sur le statut de résident

Les travailleurs admissibles à ces crédits d'impôt ou à ces déductions du revenu sont avantagés par rapport aux employés qui demeurent au Canada ou au Québec. En effet, ils bénéficient d'allègements fiscaux pour diminuer leur responsabilité à l'égard de l'impôt sur le revenu, tandis que les contribuables demeurant au pays sont imposés sur le plein montant de leur revenu.

Doit-on voir dans ces mesures d'allègement le fait que les gouvernements fédéral et provincial considéreront tout contribuable s'absentant du Canada comme demeurant résident du Canada ou du Québec, puisqu'aucune période maximale de séjour à l'étranger n'est prévue?

Les gouvernements auront peut-être ainsi tendance à adopter une position plus rigide à l'égard de ces résidents s'absentant du pays pour exercer un emploi à l'étranger. Il serait injuste qu'il en soit ainsi car ces mesures spéciales d'allègement du revenu visent uniquement des personnes oeuvrant à l'intérieur de secteurs bien précis. Elles ne s'adressent pas à tous les contribuables s'absentant du Canada pour travailler à l'étranger.

La détermination du statut fiscal d'un individu à l'égard de l'impôt sur le revenu canadien et québécois dépend de critères autres que ceux mis de l'avant par ces mesures d'allègement. Celles-ci ne déterminent en aucune façon les critères relatifs à la résidence ou à la non-résidence d'un

individu. Le statut fiscal d'un contribuable est essentiellement une question de fait laissé à l'appréciation des tribunaux et basé sur les circonstances propres de chaque situation.

Le texte même de ces articles mentionne que les allègements ne sont permis que pour un individu résident du Canada ou du Québec au cours d'une année d'imposition. Un contribuable obtenant le statut de non-résident fiscal lors d'un séjour à l'étranger ne pourra donc bénéficier de ces déductions. Ce dernier n'en sera pas pour autant pénalisé. Ayant obtenu le statut de non-résident aux fins de l'impôt sur le revenu, il ne sera imposable au Canada et au Québec que sur les revenus d'emploi gagnés à l'intérieur du Canada, et sur certains autres genres de revenus de sources canadiennes ou québécoises.⁴⁶² Il ne sera pas imposable sur ses revenus d'emploi étrangers, ceux-ci n'étant pas attribuables aux services rendus au Canada ou au Québec.⁴⁶³

Nous pouvons nous interroger à cet égard sur la portée de ces mesures au niveau de l'attitude des contribuables s'absentant du Canada pour travailler à l'étranger. Ceux-ci seront-ils moins enclin à rechercher un statut de non-résident fiscal

462. Paragraphe 2(3) et sous-alinéas 115(1)(a)(i), (ii), (iii) L.I.R.; article 26 et paragraphes 1089(a), (b), (c) L.I.Q.

463. Voir la section quatre du présent chapitre où il est mentionné qu'un contribuable cessant de résider au Canada au cours d'une année d'imposition, pourra demeurer responsable d'un impôt canadien et québécois sur son revenu d'emploi gagné à l'étranger pendant sa période de non-résidence.

du Canada ou du Québec pour bénéficier des déductions prévues. Dans l'éventualité où le contribuable possède de nombreux revenus de source étrangère, l'obtention du statut de non-résident demeurera souhaitable pour soustraire à l'impôt canadien et québécois ces montants de revenus.

6.3. Disposition présumée de biens sur cessation de résidence

6.3.1. Régimes nationaux

Les lois fédérale et provinciale de l'impôt sur le revenu prévoient qu'un individu sera présumé disposer de la majorité des biens dont il était propriétaire s'il cesse de résider au Canada.⁴⁶⁴ Ces règles relatives à une disposition fictive de biens ne jouent que relativement au calcul du gain en capital. Elles permettent aux différents gouvernements d'imposer la partie du gain accumulé sur ces biens. Les articles 48 de la loi fédérale et 242 de la loi provinciale s'appliquent à tout contribuable cessant de résider au Canada, que ce dernier soit une personne physique ou non.⁴⁶⁵

464. En ce qui concerne la Loi sur les impôts du Québec, une telle disposition présumée de biens n'existe qu'à l'égard d'un contribuable cessant de résider au Canada. Ainsi, un résident du Québec qui devient résident d'une autre province canadienne ne sera pas sujet à cette disposition présumée de biens.

465. Les règles énoncées aux articles 48 L.I.R. et 242 et ss. L.I.Q. sont similaires et feront l'objet d'une étude conjointe.

En vertu de ces articles, le contribuable est présumé avoir disposé, immédiatement avant la date de cessation de résidence canadienne, de tous ses biens, sauf si ces derniers sont des biens canadiens imposables,⁴⁶⁶ des biens étant un droit de recevoir certains paiements de pension ou autre,⁴⁶⁷ ainsi que des biens sur lesquels le contribuable a fait un choix.⁴⁶⁸ Ces exceptions permettent d'éviter une double imposition. En effet, les biens canadiens imposables et les biens faisant l'objet d'un choix (alors réputés devenir des biens canadiens imposables) seront imposés ultérieurement au Canada ou au Québec lors d'une disposition par le non-résident.⁴⁶⁹ Quant aux biens relatifs à certains paiements de pension ou de retraite, ils seront eux aussi sujets à une imposition ultérieure lors d'une retenue d'impôt en vertu de la partie XIII de la loi.⁴⁷⁰

Les biens canadiens imposables, exclus de la disposition présumée, s'entendent généralement de tout bien immeuble situé

466. Alinéa 48(1)(a) L.I.R. et article 242 al. 2 L.I.Q.

467. Alinéa 48(1)(b) L.I.R. et article 242 al. 2 L.I.Q. et règlement 242R1 du Règlement sur les impôts du Québec.

468. Alinéa 48(1)(c) L.I.R. et article 24 al. 1 L.I.Q.

469. Alinéas 2(3)(c), 115(1)(b) et sous-alinéa 115(1)(a)(iii) L.I.R.; articles 26, 1094, 1095 et paragraphe 1089(e) L.I.Q.

470. Articles 212 et ss. L.I.R.; sous la Loi sur les impôts du Québec, comme aucun impôt de cette nature n'est prélevé, ces paiements à des personnes non-résidentes seront libres d'impôt du Québec.

au Canada, de toute action du capital-actions d'une corporation résidant au Canada (autre qu'une corporation publique), de toute action du capital-actions de corporations publiques dans lesquelles le contribuable possède un intérêt direct ou indirect d'au moins 25%, ainsi que de la participation au capital d'une fiducie résidant au Canada.⁴⁷¹ A titre d'exemple de biens n'étant pas des biens canadiens imposables, signalons les biens personnels désignés et les biens à usage personnel, les actions d'une corporation privée, les actions d'une corporation publique dont la participation du contribuable ne totalise pas 25% du total des actions de la corporation.

Sur cessation de résidence, ces derniers biens feront l'objet d'une disposition présumée et donneront lieu à un gain en capital, gain en capital calculé en fonction d'un produit de disposition réputé égal à la juste valeur marchande du bien immédiatement avant la date de cessation de résidence.

Il est possible pour un particulier d'opter pour que les biens faisant l'objet d'une disposition présumée soient considérés des biens canadiens imposables, et de ce fait non sujets à la disposition présumée sur cessation de résidence. Toutefois, ce choix n'est possible qu'à l'égard d'un bien qui n'est pas un bien canadien imposable, et seulement si une garantie

471. Voir alinéa 115(1)(b) L.I.R. et les articles 1094 et 1095 L.I.Q.; mentionnons également qu'un bien canadien imposable s'entend d'une option sur ce bien, voir paragraphes 115(3) L.I.R. et 1096(b) L.I.Q.

acceptable a été fournie au gouvernement.⁴⁷² Advenant un tel choix, le contribuable sera responsable d'un impôt sur le gain en capital réalisé lors de la disposition ultérieure du bien à titre de non-résident.

Cette possibilité de retarder l'imposition d'un gain en capital ne semble pas avantageuse dans l'éventualité où le bien augmenterait de valeur dans les années à venir. Il serait alors préférable de soumettre immédiatement ce bien à une imposition moindre, pour ne pas assujettir à des impôts canadiens et québécois la valeur accumulée du gain pendant la période de non-résidence.⁴⁷³

Un individu n'ayant pas résidé au Canada ou au Québec pour plus de 60 mois au cours des dix années précédant la date de cessation de résidence, ne sera pas sujet à cette disposition présumée de biens, et ce, en regard de deux catégories de biens.⁴⁷⁴ La première de ces catégories vise la situation où un particulier possédait un bien immédiatement avant la date où il avait acquis le statut de résident. Il s'agit des biens qu'un contribuable possédait avant d'acquies sa résidence canadienne ou québécoise, et dont il était toujours propriétaire juste avant la cessation de résidence. La deuxième

472. Alinéa 48(1)(c) L.I.R. et article 243 L.I.Q.

473. Le choix de retarder l'imposition demeure avantageux pour les particuliers ayant de la difficulté à faire face immédiatement à cet impôt: voir BROWN, R.D., "Can You Take It With You? The Departure Tax and All That", (1972), 20 Canadian Tax Journal, 470, p. 474.

474. Paragraphe 48(4) L.I.R. et article 246 L.I.Q.

catégorie comprend les biens acquis par le particulier par voie d'héritage ou de legs après être devenu résident du Canada, biens dont il était toujours propriétaire avant de perdre sa résidence fiscale.

Peu importe la durée du séjour de résidence, un individu sera responsable d'un impôt sur les biens acquis au Canada ou au Québec (sauf ceux acquis par voie d'héritage ou de legs) durant cette période de résidence, en autant que ceux-ci soient sujets aux règles de la disposition présumée des articles 48 et 242 des lois fédérale et provinciale de l'impôt sur le revenu.

Ces dernières prévoient une exemption du premier 5,000\$ de gain en capital (2,500\$ du gain en capital imposable) sur des biens autres que des biens personnels désignés ou sur des biens précieux.⁴⁷⁵ Dans l'éventualité où les gains en capital imposables sur ces biens sont inférieurs à 2,500\$, le contribuable pourra utiliser la balance de cette exemption pour diminuer les gains en capital imposables réalisés sur les biens personnels désignés ou sur les biens précieux.⁴⁷⁶ Cette exemption de 5,000\$ s'applique seulement aux gains en capital réalisés lors de la disposition présumée, et non sur tout gain en capital réalisé par le contribuable lors de la disposition réelle de biens au cours de cette même année.

475. Alinéa 48(1)(d) L.I.R. et article 244 L.I.Q. Suite aux propositions du budget fédéral du 22 mai 1985 relativement à l'exemption du gain en capital, l'exemption du premier 5,000\$ de gain en capital serait abolie.

476. Alinéa 48(1)(e) L.I.R. et article 244 al. 2 L.I.Q.

Les pertes en capital provenant d'une disposition présumée de biens sur cessation de résidence, ne sont admissibles en déduction qu'à l'encontre de gains en capital provenant d'une telle disposition présumée, et non de tout autre gain en capital réalisé sur une disposition réelle de biens.⁴⁷⁷

Sur l'acquisition du statut de résident, le particulier est présumé avoir acquis la majorité des biens dont il était propriétaire immédiatement avant cette date, à un coût égal à leur juste valeur marchande.⁴⁷⁸ Un tel contribuable ne sera donc imposé au Canada ou au Québec que sur l'augmentation de la valeur du bien au cours de sa période de résidence et non sur la valeur accumulée (mais non réalisée) du bien pendant qu'il était non-résident.⁴⁷⁹ Cette règle ne joue pas en faveur des biens canadiens imposables et en faveur des biens sur lesquels un contribuable avait fait le choix de considérer ces biens, biens canadiens imposables, lors d'une cessation antérieure de résidence du Canada. Comme ces deux dernières catégories de biens sont imposables au Canada ou au Québec sur leur pleine augmentation de valeur (en prenant comme prix de base leur coût d'acquisition), il n'y a pas lieu de fixer un coût d'acquisition présumé équivalent à la juste valeur

477. Alinéa 48(1)(f) L.I.R. et article 245 L.I.R.; voir également LESSARD, P. et R. HUOT, op. cit., supra, note 462, pp. 16-22 et 16-23.

478. Paragraphe 48(3) L.I.R. et article 247 L.I.O.

479. Voir DENECA, M.A., loc. cit., supra, note 245, p. 212.

marchande du bien à la date de l'acquisition du statut de résident.

Un individu qui deviendrait à nouveau résident du Canada dans un avenir rapproché n'aurait pas avantage à faire l'élection permise (lors de la cessation de résidence) pour considérer certains biens comme des biens canadiens imposables. En effet, ces derniers deviendraient alors sujets à une imposition en fonction de leur coût d'acquisition réel et non en regard de leur juste valeur marchande lors de l'acquisition du statut de résident. Il n'y aura ainsi aucun impôt sur la valeur accumulée du bien pendant la période où le contribuable était non-résident du Canada.

Notons la présence de règles engendrant des conséquences fiscales en ce qui concerne le changement d'usage d'un bien advenant la location de la résidence principale.⁴⁸⁰ Ces dernières risqueraient de s'appliquer si un contribuable résident louait sa demeure pendant une période d'absence du Canada ou du Québec.

6.3.2 À l'intérieur des conventions fiscales internationales

L'ensemble des conventions fiscales internationales conclues par le Canada contiennent des règles particulières au

480. Sur les conséquences fiscales relativement au changement d'usage d'une résidence principale, et sur la résidence principale en général, voir: THOMAS, R.B., "Associated Corporations; Principal Residence", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 689, aux pp. 699 à 705; voir également, STROTHER, R.C., "Income Tax Implications of Personal-Use Real Estate", 1983 Corporate Management Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 59.

niveau de l'imposition du gain en capital réalisé suite à la disposition d'un bien situé dans un État contractant par un résident de l'autre État contractant. A titre d'exemple, l'ancienne convention conclue par le Canada avec les États-Unis prévoyait que le Canada ne pouvait imposer un résident des États-Unis sur la disposition de biens situés au Canada et appartenant à ce dernier, à moins que celui-ci ne détienne au Canada un établissement stable.

La division d'appel de la Cour fédérale du Canada, dans l'arrêt Davis c. The Queen⁴⁸¹, a statué, comme nous l'avons vu, que le traitement favorable contenu à l'intérieur de l'ancienne convention fiscale avec les États-Unis ne pouvait protéger le contribuable canadien contre une disposition présumée de biens sous l'article 48 de la loi et ce, pour deux motifs. Premièrement, la convention ne protège que la disposition de biens en faveur des résidents d'un État contre l'aliénation de biens situés dans un autre État. En l'espèce, la disposition présumée de biens survient immédiatement avant la cessation de résidence canadienne et non une fois le statut de non-résident acquis. Deuxièmement, une disposition présumée de biens n'est pas, au terme de la convention, une "vente" ou un "échange de biens".

Les nouvelles conventions fiscales du Canada modifient considérablement le traitement fiscal réservé à l'aliénation d'un bien situé dans un État par un résident de l'autre État.

481. Supra, note 429.

La principale différence réside dans le fait qu'un État contractant pourra dorénavant imposer un résident d'un autre État contractant sur l'aliénation des biens situés sur son territoire. Cette règle englobe les biens immeubles et certain autres biens, mais ne comprend pas certains biens meubles qui eux, ne sont imposables que dans le pays où le contribuable est résident.⁴⁸² En vertu de cette règle générale, le Canada pourra imposer le gain en capital provenant de l'aliénation d'un bien immeuble situé au Canada par un résident d'un autre État, et ce peu importe si ce dernier possède ou non au Canada un établissement stable.

Sous certaines anciennes conventions fiscales conclues par le Canada, comme par exemple sous l'article VIII de l'ancienne convention avec les États-Unis, il était possible pour un contribuable cessant de résider au Canada d'éviter l'imposition sur le gain en capital provenant de la disposition présumée de biens. Sur cessation de résidence, un contribuable pouvait faire le choix de considérer certains biens comme des biens canadiens imposables, et de ce fait,

482. À titre d'exemple, voir l'article XIII de la convention conclue par le Canada avec le Royaume-Uni et de celle conclue par le Canada avec les États-Unis. Des règles particulières ont été prévues concernant l'aliénation de biens meubles. Sur la convention conclue par le Canada avec les États-Unis voir: BROADHURST, D.G., "The Canada-U.S. Tax Treaty - Part I", (1980), 28 Canadian Tax Journal, 799, pp. 805 à 809; BROADHURST, D.G., "The Canada - U.S. Treaty Protocol", (1983), 31 Canadian Tax Journal, 820, pp. 882 et 823; et JUTRAS, P., "Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis", loc. cit., supra, note 24, pp. 332 à 337.

être imposable au Canada seulement sur disposition ultérieure de ces biens. Dans l'éventualité où un tel contribuable ne possédait pas d'établissement stable au Canada, il était complètement exempté d'impôt sur le gain réalisé lors de cette disposition.⁴⁸³

Une disposition spéciale contenue dans les nouvelles conventions permet au Canada de prélever un impôt sur le gain en capital provenant de la disposition de biens lorsque le particulier a cessé de résider au Canada. Une limite de temps fixée à dix ans est prévue pour que le Canada puisse imposer certaines dispositions de biens par une personne ayant cessé de résider au Canada, en autant que cette personne ait été résidente du Canada pendant cent vingt mois au cours d'une période de vingt années consécutives précédant la disposition du bien, et qu'elle ait résidé au Canada à un moment donné au cours des dix dernières années précédant la disposition du bien.⁴⁸⁴

A titre d'exemple, un particulier qui a cessé de résider au Canada douze années plus tôt et qui dispose d'un bien qu'il a choisi de considérer un bien canadien imposable, ne sera pas imposable au Canada sur le gain réalisé sur ce bien, puisqu'il n'a pas été résident du Canada à un moment donné au cours des

483. Voir BROWN, R.D., "Can You Take it With You? The Departure Tax and All That", loc. cit., supra, note 473, pp. 479-480.

484. Voir à titre d'exemple le paragraphe XIII(5) du traité conclu avec les États-Unis.

dix années précédant immédiatement l'aliénation du bien.

Une modification récente apportée par le protocole du 20 juin 1983 concernant la convention conclue par le Canada avec les États-Unis, a pour effet de venir limiter l'imposition par le Canada aux seuls biens détenus par le contribuable à la date de cessation de résidence, et non à tout gain en capital réalisé par une personne non-résidente ayant cessé de résider au Canada.⁴⁸⁵

6.4 Rémunération et résidence

Un particulier qui quitte le Canada et ne possède plus le statut de résident fiscal, ne sera imposé au Canada ou au Québec que sur certains revenus (revenus de charge et d'emploi, revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise, et revenus tirés de la disposition de certains biens).

La loi fédérale de l'impôt sur le revenu et la loi provinciale de l'impôt contiennent des dispositions venant faire échec à cette règle de base concernant l'assujettissement du non-résident.

6.4.1. Rémunération pour services rendus

Toute somme d'argent reçue par le contribuable en fonction d'une charge ou d'un emploi exercé au cours d'une année

485. Voir BROADHURST, D.G., "The Canada-U.S. Treaty Protocol", loc. cit., supra, note 482, p. 823.

antérieure sera imposable au Canada ou au Québec au cours de l'année où cette somme a été reçue.⁴⁸⁶ Il n'est donc pas possible d'éviter un impôt en retardant le paiement de certaines sommes en considération d'activités exercées au cours des années antérieures. En autant que ces montants reçus soient en considération d'activités exercées au Canada au cours d'une année d'imposition antérieure, ils seront imposables au Canada.⁴⁸⁷

Notons avec intérêt que le nouveau traité fiscal conclu par le Canada avec les États-Unis ne traite pas de la rémunération retardée à une année subséquente à celle où est exercé l'emploi. L'article XV de la convention (qui est au même effet que l'article XV de la convention modèle de l'O.C.D.E.)

486. Le paragraphe 2(3) L.I.R. prévoit en effet que lorsqu'une personne non-résidente du Canada a été employée au Canada, y a exploité une entreprise, ou y a disposé d'un bien canadien imposable, à une date quelconque de l'année, ou d'une année antérieure, elle devra payer un impôt correspondant; l'article 26 de la Loi sur les impôts du Québec est au même effet.

487. Voir à cet effet l'arrêt Hurd c. The Queen [1981] C.T.C. 209, où la Cour fédérale d'appel décida que l'exercice d'une option d'achat conférée à un contribuable alors qu'il était résident du Canada, mais exercée une fois ayant acquis le statut de non-résident, était imposable au Canada à titre de revenu provenant d'un emploi exercé au Canada au cours d'une année antérieure. En effet, au terme des paragraphes 7(1) et 7(4) de la loi fédérale, les actions acquises sur exercice de l'option d'achat étaient en considération d'un emploi exercé au Canada. Comme s'exprime le juge Urie, à la p. 212:

"... performance of the duties of the employment in Canada during the taxation year in which the benefit sought to be taxed is received is not essential."

ne fait mention que d'un emploi exercé dans l'autre État contractant "au cours d'une année civile", et non également "au cours de toute année civile antérieure". Il nous apparaît donc qu'une rémunération versée au cours d'une année ultérieure à celle durant laquelle l'emploi fut exercé, ne serait pas visée par le texte d'une convention fiscale.

6.4.2 Rémunération pour charge et emploi suite à une cessation de résidence

Relativement au revenu de charge et d'emploi gagné par des personnes non-résidentes du Canada, la règle générale énoncée aux alinéas 2(3)(a) de la loi fédérale et 23(2)(a) de la loi provinciale est à l'effet que seuls les non-résidents employés au Canada ou au Québec seront imposables au Canada ou au Québec sur les revenus d'emploi. Cette règle s'applique sans égard à la provenance de la rémunération, c'est-à-dire peu importe que cette dernière provienne d'une personne résidant au Canada, ou encore d'une personne ne résidant pas au Canada.

Ainsi, un contribuable non-résident du Canada et employé à l'étranger par une personne résidente du Canada ne sera pas imposable au Canada ou au Québec puisque le revenu d'emploi n'est pas gagné au Canada ou au Québec.

Toutefois, dans cette éventualité où le contribuable est employé à l'étranger tout en recevant sa rémunération d'une personne résidant au Canada, il sera présumé avoir été employé

au Canada ou au Québec, s'il a cessé de résider au Canada au cours d'une année antérieure. Il deviendra ainsi imposable au Canada ou au Québec sur son revenu d'emploi gagné à l'étranger.⁴⁸⁸

La règle de base en matière d'assujettissement à l'impôt du non-résident pour le revenu d'emploi est ainsi profondément modifiée. Ce dernier demeure en effet responsable d'un impôt canadien et québécois sur ce revenu d'emploi, et ce même s'il exerce les fonctions de son emploi à l'extérieur du Canada. Toutefois, la rémunération doit provenir d'une source canadienne.

Dans la situation où cette rémunération canadienne reçue par le non-résident est soumise à un impôt étranger par le gouvernement d'un pays autre que le Canada, il n'y a aucune présomption d'emploi au Canada ou au Québec. Il en est de même si les fonctions de charge et d'emploi à l'étranger sont exercées dans le cadre d'une activité de vente de biens, de négociation de contrats, ou de prestation de services pour son employeur (ou pour certaines autres personnes), et ce dans le cours normal de l'entreprise exploitée par l'employeur ou les autres personnes visées.⁴⁸⁹ Dans ces deux dernières situations, le contribuable ne sera pas sujet à un impôt canadien

488. Alinéas 115(2)(c) et 115(2)(d) L.I.R. et paragraphes 1092(a) et 1093(d) L.I.Q.

489. Sous-alinéas 115(2)(c)(i) et 115(1)(a)(v) L.I.R.; article 1089, alinéa 1092(b)(i) et paragraphe 1093(d) L.I.Q.

et québécois, sur le revenu d'emploi gagné à l'extérieur du Canada et rémunéré par une personne résidente du Canada.

Les gouvernements étendent ainsi leur juridiction pour assujettir à un impôt les personnes non-résidentes du Canada sur des revenus d'emploi exercés à l'étranger et rémunérés par une personne résidente du Canada, et ce uniquement parce que ces contribuables détenaient au cours d'une année antérieure le statut de résident du Canada. Notons que la présomption d'emploi ne joue pas pour l'année au cours de laquelle le contribuable perd sa résidence fiscale, mais uniquement pour les années ultérieures.

Les dispositions de la loi réputant employé au Canada ou au Québec un non-résident doivent s'apprécier avec les nouvelles mesures d'allègement concernant le revenu d'emploi gagné à l'étranger. En effet, comme ces dernières ne visent qu'une personne résidant au Canada ou au Québec dans une année d'imposition, elles ne sont pas admissibles pour un individu non-résident réputé employé au Canada ou au Québec en vertu des articles 115 de la loi fédérale et 1092 de la loi provinciale.

Un contribuable devrait donc hésiter avant de rechercher un statut fiscal de non-résident dans la situation où il serait admissible à la déduction du revenu d'emploi gagné à l'étranger. En effet, la charge fiscale résultant de sa situation pourrait être plus élevée s'il obtenait le statut de non-résident que s'il conservait le statut de résident du

Canada ou du Québec. Une étude de toutes les avenues possibles s'avère nécessaire pour prescrire la voie et l'attitude ayant le moins de conséquences fiscales pour le contribuable.

CONCLUSION

Concept aux nombreuses facettes, la résidence fiscale des particuliers demeure avant tout une création de la jurisprudence permettant d'analyser dans ses moindres détails toutes les caractéristiques d'une situation.

L'abondance de la jurisprudence canadienne et québécoise sur ce sujet, tout en étant variée et contradictoire en certaines occasions, ne permet pas la classification ou la reconnaissance claire de certains facteurs ou principes démontrant ou non une résidence fiscale. Elle constitue une analyse d'un ensemble de faits particuliers permettant l'établissement d'une relation de degré et de permanence entre un individu et un lieu. Etant ainsi relié à l'ensemble des faits d'une situation, il est assez difficile, sinon impossible, de mettre de l'avant avec certitude ou précision des éléments propres ou non à un statut de résident fiscal. Comme le mentionne certains auteurs:

"Il serait donc en vain de chercher avec exactitude la ligne de démarcation entre la résidence et la non-résidence".⁴⁹⁰

Les circonstances particulières de chaque situation témoigneront sans équivoque de l'état de fait à l'intérieur duquel se trouve un contribuable. Elles permettront l'établissement d'une résidence fiscale, d'un statut de non-

490. Voir LORD, G., SASSEVILLE, J. et P. SINGER, "Les principes de l'imposition du revenu au Canada", op. cit., supra, note 97, p. 38.

résident, ou encore impliqueront des personnes séjournant au Canada ou au Québec.

La résidence fiscale d'un individu s'entend de la permanence en un lieu, permanence qui permet le maintien du statut de résident pendant une absence physique à cet endroit, et ce même sur une période prolongée de quelques années. Le simple fait de s'absenter physiquement du Canada ou du Québec ne met pas un terme à cette relation privilégiée entre une personne et un lieu, l'ensemble des liens d'attachement créant une résidence n'étant pas automatiquement terminés par cette absence physique. Certes, l'absence physique peut être une indication de la permanence ou non en un lieu, mais elle n'est pas suffisante à elle seule pour créer un statut fiscal de non-résident.

Comme la notion de résidence fiscale est essentiellement basée sur la présence au Canada et au Québec de liens de résidence, il serait préférable pour un contribuable désirant acquérir un statut de non-résident, de maintenir au strict minimum ses attachements au Canada et au Québec. Il est évident que la meilleure approche consiste à abandonner tous et chacun des liens d'attachement qui unissent un individu à un endroit. Les actes positifs et les gestes concrets exercés par un individu pour abandonner sa résidence fiscale seront une indication de sa volonté réelle de se démarquer d'un attachement privilégié avec le Canada et le Québec.

Nous devons toutefois insister sur le fait qu'un contribuable peut détenir un statut de non-résident tout en possédant certains liens avec le Canada et le Québec, sans pour autant mettre en jeu son statut de non-résident. Il en serait ainsi de certains liens d'attachement secondaires que nous qualifierions de "liens de non-résidence au Canada" (mentionnons à titre d'exemple, des investissements détenus au pays ainsi que certains attachements familiaux et sociaux). Ce sera généralement le cas des liens maintenus au Canada ou au Québec par une personne devenue non-résidente, et qui sont les "débris" ou le "résidu" d'une époque passée. Ces derniers ne seront généralement pas un témoignage d'un attachement central et complet au Canada ou au Québec.

Il est intéressant de noter l'utilisation fréquente par les tribunaux de la notion de résidence "ordinaire" ou "habituelle" pour assujettir à l'impôt sur le revenu, les contribuables impliqués dans des situations d'absence physique du Canada ou du Québec. Nous ne pouvons également passer sous silence l'attitude récente des tribunaux à délaissier cette expression et à recourir au "simple" concept de résidence pour couvrir ces situations d'absence physique.⁴⁹¹ Cette orientation nouvelle de la jurisprudence a pour effet de reléguer le concept de résidence "ordinaire" ou "habituelle" à une simple figure de style. Il sera intéressant de suivre à cet égard le

491. Voir les arrêts suivants: Erickson c. M.N.R., supra, note 101; Roy c. M.N.R., supra, note 115 et Glow c. M.N.R., supra, note 229.

développement à venir de la jurisprudence.

La tendance récente des tribunaux de retenir avec assez de poids l'élément subjectif de l'intention, ne doit pas passer inaperçue. D'ailleurs, cette insistance constitue à nos yeux le fait marquant du développement jurisprudentiel en matière de résidence fiscale au Canada et au Québec.

Le fait pour les tribunaux de retenir cet élément intentionnel au niveau de la détermination d'une résidence, ne signifie pas pour autant que la résidence fiscale d'un individu s'entend de son domicile. Certes, il existe un certain rapprochement entre ces deux notions, mais l'intention d'un contribuable ne revêt pas le caractère "essentiel" ou "déterminant" qu'elle reçoit sous la notion de domicile. Son importance n'est que secondaire et toujours conditionnelle aux faits et gestes d'un contribuable, ces derniers étant plus révélateurs de son intention réelle.

L'on peut s'interroger toutefois sur l'importance future de ce concept à l'intérieur du débat sur la résidence. Si l'on peut soutenir, par les arrêts récents, que l'intention du contribuable fait désormais partie intégrante du concept de la résidence fiscale, nous pouvons nous demander jusqu'où iront les tribunaux en ce domaine. Se limiteront-ils à reconnaître la pertinence de ce dernier, ou bien lui réserveront-ils une place privilégiée ayant pour effet premier de soumettre l'analyse des circonstances particulières de chaque situation en regard de l'intention du contribuable?

L'utilisation fréquente par les tribunaux de l'intention de retour d'un contribuable est un exemple de l'importance accordée à l'élément subjectif de l'intention. Cette intention de retour est souvent appréciée et retenue en regard des situations qui dénotent la "suspension" d'une résidence pour une certaine période de temps vu la "timidité" avec laquelle ce contribuable abandonne ses attachements.

Nous croyons toutefois que le fait pour un contribuable de posséder l'intention de revenir au Canada ou au Québec à une date ultérieure ne constitue pas un obstacle pour l'obtention d'un statut de non-résident. En effet, il est assez difficile pour une personne de ne pas avoir un jour l'intention de revenir au Canada ou au Québec. L'abandon de la relation privilégiée entre un individu et une juridiction, joint à l'établissement à l'étranger d'un rapport marqué par une stabilité et caractérisé par des éléments de substance et de permanence, militent en faveur de l'abandon d'un statut fiscal de résident, et ce même si un contribuable n'élimine pas l'éventualité d'un retour au Canada.

Les critères de détermination d'une résidence fiscale à l'intérieur des conventions fiscales internationales ont l'avantage premier d'être précis, en ce qu'ils sont fixés par les États contractants. Il sera intéressant de noter l'interprétation donnée à ces expressions au Canada et l'interrelation de ces dernières avec les critères de résidence développés par la jurisprudence au Canada et au Québec. Certes, il

s'agit de concepts ayant à leur base certains éléments communs, mais il n'en demeure pas moins que leur utilité et leur application est différente.

L'avantage fiscal relié à l'obtention d'un statut de non-résident constitue un idéal que plusieurs contribuables essaient d'obtenir pour réduire au maximum leur responsabilité fiscale au Canada et au Québec. Les nouvelles mesures incitatives pour la main d'oeuvre à l'étranger sont certes avantageuses pour de nombreux contribuables, en ce qu'elles viennent réduire considérablement leur charge fiscale. Ces mesures auront des conséquences se situant bien au-delà d'une diminution de l'impôt. Elles auront des impacts directs sur l'attitude des contribuables au niveau de l'obtention d'un statut fiscal approprié. Ceux-ci seront sans aucun doute moins enclins à obtenir un statut de non-résident pour bénéficier, dans la mesure du possible, de ces allègements fiscaux.

Mais un fait demeure; ces mesures doivent être prises en considération pour établir l'approche la plus favorable au contribuable. Désormais, elles font indirectement partie du débat sur la résidence fiscale des individus.

Nous ne saurions trop insister à cet égard sur l'importance d'une planification appropriée exposant au contribuable les choix qui lui sont offerts et les impacts fiscaux de ces derniers.

BIBLIOGRAPHIE

1. OUVRAGES DE RÉFÉRENCE

A. MONOGRAPHIES

BARBEAU, A., Le Droit constitutionnel canadien, Wilson & Lafleur Ltée, Montréal, 1974, 440 p.

BITTKER, B.I., Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Volume 3, Warren & Lament, Boston, 1981.

BROSSARD, J., PATRY, A., et E. WISER, Les Pouvoirs extérieurs du Québec, Presses de L'Université de Montréal, 1976, 463 p.

CASTEL, J.G., Droit international privé québécois, Butterworths, Toronto, 1980, 954 p.

C.C.H. CANADIENNE LTEE, Le Guide du contribuable canadien, 30e édition, Montréal, 1983, 830 p.

CUMYN, A.P.F., A Non-Resident's Guide to Canadian Taxation, Richard de Boo Ltd., Toronto, 1977, 156 p.

FROMMEL, S.N., Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada and the U.S.A., 2e édition, Kluwer Publishing Ltd, London, 1978, 296 p.

GOTLIEB, A.B., Canadian Treaty-Making, Butterworths, Toronto, 1968, 107 p.

GROVER, W. et F. LACOBUCCI, Materials on Canadian Income, 5e édition, Richard de Boo Ltd, 1983, 1290 p.

HOGG, P. W., Notes on Income Tax, 2e édition, Osgoode Hall Law School, York University, Toronto, 1979.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION - CANADIAN BRANCH, Special Seminar on Interpreting Tax Treaties, Richard de Boo Ltd, Toronto, 1977, 65 p.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION - CANADIAN BRANCH, Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention, Richard De Boo Ltd., Toronto, 1979, 392 p.

JACOMY-MILLETTE, D.M., L'Introduction et l'application des traités internationaux au Canada, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1971, 357 p.

KENNEDY, W.P.M., et D.C. WELLS, The Law of Taxation Power in Canada, University of Toronto Press, Toronto, 1951, 157 p.

LABRIE, F.E., The Principles of Canadian Income Taxation, C.C.H. Canadian Ltd., 1965, 818 p.

LAFORST, G.V., The Allocation of Taxing Powers under the Canadian Constitution, Canadian Tax Paper No. 46, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1967, 185 p.

LORD, G., SASSEVILLE, J. et P. SINGER, Les Principes de l'imposition du revenu au Canada, 2e édition, Editions Thémis, Montréal, 1983, 391 p.

MANN, F.A., Studies in International Law, Clarendon Press, Oxford, 1973, 717 p.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the O.E.C.D. Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977, 216 p.

POISSANT, C.A., Taxation in Canada of Non-Residents, C.C.H. Canadian Ltd., Montreal, 1976, 289 p.

PERRY, J.H., Taxation in Canada, Canadian Tax Paper No. 74, Canadian Tax Foundation, 4e édition, Toronto, 1984, 248 p.

ROYER, P. et J. DREW, Impôts et planification, 2e édition, Editions Sciences et Cultures Inc., Montréal, 1980, 602 p.

SCACE, A.R.A. et D.S. EWENS, The Income Tax Law of Canada, 5e édition, Law Society of Upper Canada, 1983, Toronto, 610 p.

SCHNEIDER, B., Le Domicile international, Édition Idés et Calendes, Neuchâtel, 1973, 242 p.

WHITEMAN, P.G. et D.C. MILNE, Income Tax, 2e édition, dans British Tax Encyclopedia, London, 1976, 1088 p.

B) RECUEILS À FEUILLES MOBILES (mise à jour)

CANADA TAX SERVICE (STIKEMAN'S), Richard de Boo Ltd, 8 volumes.

C.C.H. CANADIAN LTD, Canadian Tax Reporter, 1984, 6 volumes.

C.C.H. CANADIAN LTD., Ontario Tax Reporter, 1984, 2 volumes.

C.C.H. CANADIAN LTD., Quebec Tax Reporter, 1984, 2 volumes.

C.C.H. CANADIENNE LTÉE, Fiscalité Québécoise, Les Éditions F.M. Ltée, Montréal, 1983, 3 volumes.

HUOT, R., Recueil fiscal cours d'impôt, Édition 1984-1985, Éditions Thourène Ltée.

INCOME TAXATION IN CANADA, Prentice-Hall Canada Inc, 1984, 8 volumes.

LESSARD, P. et R. HUOT, Recueil fiscal planification, Édition 1984-1985, Éditions Thourène Ltée, 2 volumes.

McKIE, A.B., Canada's Tax Treaties, Butterworths, Toronto, 1984, 2 volumes.

SIMON'S TAXES, 3e édition, Butterworths, London, 1983.

WARD'S TAX LAW AND PLANNING, The Carswell Company Ltd., Toronto, 1984, 5 volumes.

2. ARTICLES

AVERY JONES, J.F., BERG, C.J., DEPRET, H.R., ELLIS, M.J., FONTANEAU, P., LENZ, R., MIYATAKE, T., ROBERTS, S.I., SANDELS, C., STROBL, J. et D.A. WARD, "Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expression in the OECD Model Convention", [1981] British Tax Review, Partie I, 15 à 29, Partie II, 104 à 119.

AVERY JONES, J.F., BERG, C.J., DEPRET, H.R., ELLIS, M.J., FONTANEAU, P., LENZ, R., MIYATAKE, T., ROBERTS, S.I., SANDELS, C., STROBL, J. et D.A. WARD, "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention", [1979] British Tax Review, Partie I, 333 à 353 à 353 et [1980] British Tax Review, Partie II, p. 13 à 27.

BALE, G.C., "The Basis of Taxation", dans Canadian Taxation de HANSEN, B.G., KRISHNA, V. et J.A. RENDALL, Richard de Boo Ltd., Toronto, 1981, 21-57.

BERTRAND, R.J., "Le concept de résidence en droit fiscal comparé, [1967-1969], Revue de droit comparé de l'Association québécoise pour l'étude comparative du droit, 37-89.

BERTRAND, R., "Residence, Allocation of Income and Timing Problems for Quebec Taxpayers", 1973 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 547-553.

BOUTIN, J.M., "Investissement aux États-Unis", (1982), 4 Revue de planification fiscale et successorale, 335-377 et 515-563.

BRISSENDEN, P.R., dans "Liability for Tax - Residence, Domicile or Citizenship?", 1963 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 315-325.

BROADHURST, D.G., "The Canada-U.S. Tax Treaty - Part I", (1980), 28 Canadian Tax Journal, 799-809.

BROADHURST, D.G., "The Canada-U.S. Tax Treaty - Part II", (1981), 29 Canadian Tax Journal, 61-70.

- BROADHURST, D.G., "The Canada-U.S. Tax Treaty Protocol", (1983), 31 Canadian Tax Journal, 820-827.
- BROLEY, J.A., "The Migrating Executive: Coming to and Transferring Within Canada", 1979 Corporate Management Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 172-188.
- BROWN, R.D., "Can You Take it with You? The Departure Tax and All That", (1972), 20 Canadian Tax Journal, 470-486.
- BROWN, R.D., "Canada-U.S. Tax Issues: The Tax Treaty, Unitary Taxation, and the Future", (1984), 32 Canadian Tax Journal, 547-571.
- BUEHLER, D.G., "The Cost and Benefit Theories", (1949), 5 Tax Law Review, 17-34.
- BUTTERFIELD, H., dans "Income Tax Residence Rules", 1961 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 256-263.
- CASTEL, J.G., "Domicile", (1958), 5 McGill Law Journal, 179-194.
- CASTEL, J.G., "Foreign Tax Claims and Judgements in Canadian Courts", (1964), 22 Canadian Bar Review, 227-306.
- CLEMENT, J.W., "Income Tax Consequences of Expatriation", (1981), 5 Hastings International and Comparative Law Review, 151-160.
- COULOMBE, G., "Certain Policy Aspects of Canadian Tax Treaties", 1976 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 290-303.
- CUMYN, P., "A Review of Those Portions of the United States and Canadian Systems of Taxation Impacting on Transnational Business Operations; A Canadian Perspective", (1979), 2 Canada -U.S. Law Journal, 118-123.
- CUMYN, P., "Can Canada Levy Tax on the Continental Shelf", (1981), 4 Canada-U.S. Law Journal, 165-170.

- De MESTRAL, A.L.C., "Treaty-Power and More on Rules and Obiter Dicta", dans Notes of Cases-Jurisprudence, (1983), 61 Canadian Bar Review, 856-865.
- DENEGA, M.A., "The Migrating Executive: Leaving Canada and Working Abroad", 1979 Corporate Management Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 189-218.
- DESLAURIERS, C., "La Loi sur les impôts du Québec, plus qu'un miroir de la L.I.R.", (1977), 25 Formation Permanente du Barreau, 142-205.
- DESY, C., "Est-ce que le Parlement peut unilatéralement modifier les dispositions d'une convention fiscale internationale?", dans Décisions Récentes, (1983), 5 Revue de Planification Fiscale et Successorale, 347-351.
- GILLESPIE, T.S., "Relief for Employees Working Abroad: 1983 Federal Overseas Employment Tax Credit and 1983 Quebec Overseas Employment Deduction", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 443-478.
- HANSEN, B.G., "Individual Residence", 1977 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 682-712.
- HAUSMAN, J.S., "Factors Affecting The Canadian Tax Treaty Network Since 1972", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 589-597.
- HUTCHEON, H.E., dans "Liability For Tax - Residence, Domicile, or Citizenship?", 1963 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 325-333.
- JOHNSTON, D.J., "The Basis of Jurisdiction and the Treatment of Business Profits", 1976 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 303-319.
- JUTRAS, P., "Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis", (1980), 2 Revue de planification fiscale et successorale, 313-355.
- KAUFMAN, D., "Fiscal Residence of Corporations in Canada", (1983-1984), 14 Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke, 509-546.

KOERNER, W.R., dans "Income Tax Residence Rules", 1961 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 235-241.

LOVELAND, N.C., "Mutual Agreement Procedure", dans Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the OECD Model Double Taxable Convention, International Fiscal Association-Canadian Branch, Richard De Boo Ltd., Toronto, 1976, 331-347.

MACDONALD, J., "International Treaty Law and The Domestic Law of Canada", (1975), 2 Dalhousie Law Journal, 307-329.

MAVOR, L.W., "A Canadian View", dans "Competent Authority", (1976), 24 Canadian Tax Journal, 484-486.

MCGREGOR, G., "Domicile Tests for Residence?", dans Around the Courts, (1972), 20 Canadian Tax Journal, 125-128.

MCGREGOR, G., "Ordinary Resident Revived", dans around the Courts, (1975), 23 Canadian Tax Journal, 523-526.

MOORE, D.C., "The Permanent Establishment Concept in Convention for the Avoidance of Double Taxation", (1966), 24 University of Toronto Faculty Law Review, 482-513.

MORRIS, B., "Jurisdiction to Tax: An Up-Date", 1979 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 414-444.

NORR, M., "Jurisdiction to Tax and International Income", (1962), 17 Tax Law Review, 431-462.

PARK, W., "Fiscal Jurisdiction and Accrual Basis Taxation: Lifting the Corporate Veil to Tax Foreign Company Profits", (1978), 78 Columbia Law Review, 1609-1662.

PETERS, V., "Resident (Article 4)", dans Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the OECD Model Double Taxation Convention, International Fiscal Association-Canadian Branch, Richard De Boo Ltd, Toronto, 1979, 49-62.

PYRCZ, D.A., "The Basis of Canadian Corporate Taxation: Residence", (1973), 21 Canadian Tax Journal, 374-390.

RAPKIN, N.L., "Canadian Taxation of United States Persons Performing Personal Services in Canada as Employees and Professionals", dans "Canadian Taxation of United States Persons", 1975 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 54-84.

SCOTT-HARSTON, J.C., "Residence of Trusts", dans "Income Tax Residence Rules", 1961 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 244-256.

SHERBANIUK, D.J., dans "Liability for Tax - Residence, Domicile or Citizenship?", 1963 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 315-325.

SPENCE, J.M., "The Role of the P.E. Concept in Conventions for the Avoidance of Double Taxation", (1966), 24 University of Toronto Faculty Law Review, 82-105.

STROTHER, R.C., "Income Tax Implication of Personal-Use Real Estate", 1983 Corporate Management Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 59.

THOMAS, R.B., "Associated Corporations: Principal Residence", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 689-705.

TIMBRELL, D.Y., "Comments on the Protocol to the Canada-U.S. Treaty of June 1983", dans "Canada's Tax Treaties", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 598-601.

WARD, D.A., "Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties", (1977), 25 Canadian Tax Journal, 263-270.

WARD, D.A., "The Income Tax Convention Interpretation Act", dans "Canada's Tax Treaties", 1983 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 602-619.

WEBB, G.J., "Residence; Determination of Type of Income; Foreign Tax Credits", dans "Tax Implications for Canadian Employees, Investing or Carrying on Business in the United-States", 1976 Conference Report, Canadian Tax Foundation, 503-536.

WOSNER, J.L., "Ordinary Residence, The Law and Practice", [1983] British Tax Review, 347-352.

WURZEL, H., "Foreign Investment and Extraterritorial Taxation", (1938), 38 Columbia Law Review, 809-857.

3. JURISPRUDENCE

A) ROYAUME-UNI

Brown c. Burt (1911) 5 T.C. 667.

C.I.R. c. Combe (1932) 17 T.C. 405.

C.I.R. c. Lysaght (1928) 13 T.C. 511.

Cooper c. Cadwalader, (1904) 5 T.C. 101.

Government of India c. Taylor [1955] 1 All E.R. 292.

Kinlach c. C.I.R. (1929), 14 T.C. 736.

Levene c. C.I.R. (1928) 13 T.C. 486.

Llyod c. Sulley (1884) 2 T.C. 37.

Lowenstein c. De Salis (1926) 10 T.C. 424.

Peel c. C.I.R. (1927) 13 T.C. 443.

Reid c. C.I.R. (1926) 10 T.C. 673.

Withers c. Wynward (1938) 21 T.C. 724.

Young c. C.I.R. (1875) 1 T.C. 57.

B) CANADA: Loi de l'Impôt sur le Revenu

C.A.I.: Commission d'Appel de l'Impôt.

C.C.I.: Cour Canadienne de l'Impôt.

C.E.C.: Cour de l'Échiquier du Canada.

C.F.D.A.: Cour Fédérale Division d'Appel.

C.F.P.D.: Cour Fédérale de Première Division.

C.P.: Conseil Privé.

C.R.I.: Commission de Révision de l'Impôt.

C.S.C.: Cour Suprême du Canada.

- Avent c. M.N.R. 50 D.T.C. 437 (C.A.I.).
- Beament c. M.N.R. [1952] C.T.C. 327 (C.S.C.).
- Berbynuk c. M.N.R. 68 D.T.C. 790 (C.A.I.).
- Bergelt c. M.N.R. [1984] C.T.C. 2033 (C.C.I.).
- Bouchard c. M.N.R. [1978] C.T.C. 2071 (C.R.I.).
- Bowen c. M.N.R. [1972] C.T.C. 2174 (C.R.I.).
- Bresky c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2445 (C.R.I.).
- Brinkerhoff c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2441 (C.R.I.).
- British Columbia Electric Railway Co. Ltd. c. The King (1946)
A.C. 527 (C.P.).
- Davis c. The Queen [1980] C.T.C. 88 (C.F.D.A.).
- Earl c. M.N.R. 66 D.T.C. 192 (C.A.I.).
- Eastwood c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2156 (C.R.I.).
- Erickson c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2117 (C.R.I.).
- Erikson c. The Queen [1975] C.T.C. 624 (C.F.P.D.).
- Francis c. The Queen [1956] R.C.S. 618 (C.S.C.).
- Gadsen c. M.N.R. 83 D.T.C. 127 (C.R.I.).
- Gervais c. M.N.R. [1979] C.T.C. 2003 (C.R.I.).
- Gillis c. M.N.R. 69 D.T.C. 488 (C.A.I.).
- Glow c. M.N.R. [1984] C.T.C. 2740 (C.C.I.).
- Gray c. M.N.R. 69 D.T.C. 754 (C.A.I.).
- Griffiths c. The Queen [1978] C.T.C. 372 (C.F.P.D.).
- Hamacha c. M.N.R. [1976] C.T.C. 2327 (C.R.I.).
- Hoyt c. M.N.R. [1977] C.T.C. 2401 (C.R.I.).
- Hurd c. The Queen [1981] C.T.C. 209 (C.F.D.A.).
- In Re Income Tax (Manitoba) (1933) 41 Manitoba Reports 621.
- Johanesson c. West St. Paul (1952) 1 R.C.S. 292 (C.S.C.).
- Kallos c. M.N.R. [1972] C.T.C. 2100 (C.R.I.).

- Kirby c. M.N.R. [1972] C.T.C. 2101 (C.R.I.).
- Ladd c. M.N.R. [1978] C.T.C. 3071 (C.R.I.).
- Lancaster c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2448 (C.R.I.).
- Laramée c. M.N.R. [1976] C.T.C. 2152 (C.R.I.).
- Luks c. M.N.R. 64 D.T.C. 444 (C.A.I.).
- MacDonald c. M.N.R. 68 D.T.C. (C.A.I.).
- MacDonald Railquip Entreprises c. Vaper Canada Ltd. (1977) 2
(R.C.S. 134 (C.S.C.)).
- Magee c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2450 (C.R.I.).
- Mallon c. M.N.R. 64 D.T.C. 449 (C.A.I.).
- Marois c. M.N.R. [1979] C.T.C. 2174 (C.R.I.).
- Mash c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2443 (C.R.I.).
- Meldrum c. M.N.R. 50 D.T.C. 232 (C.A.I.).
- M.N.R. c. Stickel [1974] C.T.C. 416 (C.S.C.).
- Morton c. M.N.R. [1976] C.T.C. 2463 (C.R.I.).
- No 416 c. M.N.R. (1957), 17 Tax A.B.C. 94 (C.A.I.).
- Park c. M.N.R. [1979] C.T.C. 2817 (C.R.I.).
- Petersen c. M.N.R. 69 D.T.C. 503 (C.A.I.).
- Procureur Général du Canada v. Procureur Général de l'Ontario
[1937] A.C. 326 (C.P.).
- Queen, The c. Hunt [1977] C.T.C. 578 (C.F.P.D.).
- Queen, The c. Reeder [1975] C.T.C. 256 (C.F.P.D.).
- Queen, The c. Sherwood [1978] C.T.C. 713 (C.F.P.D.).
- Rajotte c. M.N.R. [1979] C.T.C. 2555 (C.R.I.).
- Reeder c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2022 (C.R.I.).
- Reicker c. M.N.R. [1971] Tax A.B.C. 328 (C.A.I.).
- Reid c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2381 (C.R.I.).
- R & L Food Distributors c. M.N.R. [1977] C.T.C. 2579 (C.R.I.).

Roy c. M.N.R. [1983] C.T.C. 2644 (C.R.I.).
Russell c. M.N.R. [1949] C.T.C. 13 (C.E.C.).
Saunders c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2436 (C.R.I.).
Schujahn c. M.N.R. [1962] C.T.C. 364 (C.E.C.).
Scott c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2294 (C.R.I.).
Shahmoon c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2361 (C.R.I.).
Shihadeh c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2116 (C.R.I.).
Shpak & Shpak c. M.N.R. [1981] C.T.C. 2429 (C.R.I.).
Sifton c. Sifton & Others [1938] A.C. 656 (C.P.).
Smith c. M.N.R. [1973] C.T.C. 2097 (C.R.I.).
Stickel c. M.N.R. [1972] C.T.C. 210 (C.F.P.D.).
Stickel c. M.N.R. [1973] C.T.C. 202 (C.F.D.A.).
Strachan c. The Queen [1973] C.T.C. 416 (C.F.P.D.).
Thomson c. M.N.R. [1945] C.T.C. 63 (C.E.C.).
Thomson c. M.N.R. [1946] C.T.C. 51 (C.S.C.).
Truchon c. M.N.R. 70 D.T.C. 1277 (C.A.I.).
Washer c. B.C. Toll Highway & Bridges Authority (55) D.L.R.
(2nd) 620.
Wyatt c. M.N.R. [1975] C.T.C. 2055 (C.R.I.).
York c. M.N.R. [1980] C.T.C. 2845 (C.R.I.).
Zimmer c. M.N.R. [1981] C.T.C. 2651 (C.R.I.).

C) QUÉBEC: Loi sur les Impôts du Québec

C.A.Q: Cour d'Appel du Québec.

C.P.Q.: Cour Provinciale du Québec.

Arsenault v. S.M.R.Q. [1981] R.D.F.Q. 13 (C.P.Q.).

Benoit c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 30 octobre 1978 portant le numéro 500-19-000088-748 (C.P.Q.).

Bose c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 30 octobre 1978 portant le numéro 500-19-000091-743 (C.P.Q.).

Brais c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 1er mai 1980 portant le numéro 550-02-002223-78 (C.P.Q.).

Edward c. S.M.R.Q., [1976] C.P. 64 (C.P.Q.).

Harper c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 2 septembre 1983 portant le numéro 500-02-022719-822 (C.P.Q.).

Joffe c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 30 octobre 1978 portant le numéro 500-19-000089-747; (C.P.Q.).

Lafrance c. S.M.R.Q. [1980] R.D.F.Q. 25 (C.P.Q.).

Rajotte c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 7 mai 1980 portant le numéro 500-02-018752-787; (C.P.Q.).

Roy c. S.M.R.Q., jugement non rapporté du 17 avril 1973 portant le numéro 19-004680-71; (C.P.Q.).

S.M.R.Q. c. Harper, jugements nos 500-09-001566-835 et 500-09-001565-837 de la Cour d'appel du Québec, datés du 10 janvier 1985 (C.A.Q.)

S.M.R.Q. c. Roy [1979] R.D.F.Q. 37 (C.A.Q.).

Waiswell c. S.M.R.Q. [1977] R.D.F.Q. (C.P.Q.).

4. PUBLICATIONS GOUVERNEMENTALES

A) GOUVERNEMENT FÉDÉRAL

i) TEXTES LÉGISLATIFS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, telle que modifiée.

Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21, telle que modifiée.

Loi de 1984 sur la Convention Canada - États-Unis en matière d'impôts, S.C. 1983-84, c. 20.

ii) PUBLICATIONS

Canada, Commission Royale d'Enquête sur la Fiscalité, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966.

Canada, Livre Blanc sur la Fiscalité, Département des Finances, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1969.

Bulletins d'Interprétation:

IT-106R - Les employés des sociétés de la Couronne en service à l'étranger.

IT-161R3 - Non-résidents - Exemption des retenues d'impôt à la source sur le revenu tiré d'un emploi.

IT-171 - Impôt des non-résidents - Détermination du revenu imposable gagné au Canada.

IT-181 - Dégrevement pour impôt étranger - Report d'imposition étranger.

IT-193 - Revenu imposable gagné par des particuliers résidant au Canada pendant une partie de l'année.

IT-221 - Détermination de la résidence dans le cas de particulier quittant le Canada.

IT-221R1 - Détermination de la résidence d'un particulier.

IT-221R2 - Détermination du lieu de résidence d'un particulier.

- IT-270R - Crédit pour impôt étranger.
- IT-298 - Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis
- Nombre de jours "passés" au Canada.
- IT-420R - Non-résidents - Revenu gagné au Canada.
- IT-451 - Disposition et acquisition présumées de biens lorsque le contribuable cesse de résider au Canada ou devient résident du Canada.
- IT-497 - Déduction du revenu tiré d'un emploi hors du Canada.

Circulaires d'information:

- 71-17R2 - Demandes d'examen par une autorité compétente - cas de double imposition
- 77-16R2 - Impôt des non-résidents

B) GOVERNEMENT DU QUÉBEC

i) TEXTES LÉGISLATIFS

Loi sur les impôts, L.R.Q., c. I-3, avec modifications subséquentes;

Règlement sur les impôts, R.R.Q. 1981, c. I-3, R.1, avec modifications subséquentes.

ii) PUBLICATIONS

Bulletins Impôt-Québec:

- IMP 8-1; particulier qui séjourne au Québec au cours d'une année; travailleur de l'A.C.D.I.
- IMP 22-1; résidence d'un employé travaillant hors du Canada.
- IMP 22-3; détermination de la résidence d'un particulier qui quitte le Québec et le Canada.
- IMP 79.1.1.; déduction à l'égard de la rémunération gagnée hors du Canada.