



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MESURES QUÉBÉCOISES
PARTICULIÈRES

DATE : LE 15 JANVIER 2024

OBJET : **PROVISION PRÉSENTÉE AUX ÉTATS FINANCIERS**
N/RÉF. : 22-061911-001

La présente donne suite à votre demande concernant le traitement fiscal d'un montant présenté à l'état de la situation financière (bilan) d'une société, ci-après « Société », et dont la charge correspondante a été comptabilisée et déduite dans le calcul du revenu pour une année d'imposition antérieure prescrite.

FAITS

1. L'exercice financier de Société se termine le ***** de chaque année.
2. Société comptabilise périodiquement des montants au titre d'une charge à l'état de sa performance financière (état des résultats) appelée ***** en contrepartie du compte de passif appelé ***** présenté à l'état de la situation financière. Selon Société, cette charge représente des montants à payer à ***** à l'égard d'achats effectués auprès de la société *****.
3. En date du ***** 20X1, le compte de passif ***** s'élevait à XY \$, montant constitué d'une provision de X \$ comptabilisée par Société à l'état de sa performance financière et déduite dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure prescrite, ainsi que d'une provision de Y \$ comptabilisée dans l'année d'imposition 20X1.

-
4. Dans sa déclaration de revenus produite pour l'année d'imposition 20X1, Société a considéré que la provision de Y \$ n'était pas déductible dans le calcul de son revenu pour cette année, puisqu'il s'agissait selon elle d'un montant éventuel en vertu du deuxième alinéa de l'article 132 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».
 5. Société prétend qu'il existe une obligation rattachée au montant de X \$; c'est la raison pour laquelle ce montant a été déduit par Société dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition antérieure prescrite.

QUESTION 1

Société doit-elle inclure le montant de X \$ comptabilisé à l'état de sa performance financière et déduit dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure prescrite dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 20X1?

RÉPONSE 1

Commentaire concernant la situation financière de Société

Sommairement, un passif existe en vertu des normes IFRS¹ lorsque chacun des trois critères suivants est respecté :

1. L'entité a une obligation, soit un devoir ou une responsabilité auquel elle n'a pas la capacité pratique de se soustraire.
2. Cette obligation doit avoir le potentiel d'imposer à l'entité de céder une ressource économique à une ou plusieurs autres parties.
3. Cette obligation doit être actuelle et exister du fait d'événements passés.

Compte tenu des faits présentés, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur l'existence du passif ***** présenté à l'état de la situation financière de Société au ***** 20X1. Nous pouvons néanmoins émettre le commentaire qui suit.

¹ Manuel de CPA Canada – Comptabilité (version électronique), Partie I – Normes IFRS de comptabilité – Édition 2024 – *Cadre conceptuel de l'information financière* (révisé en 2018), paragr. 4.26 à 4.47.

Même s'il était admis que la présentation du montant de X \$ à l'état de la situation financière au ***** 20X1 est inadéquate ou injustifiée, la base du calcul de l'impôt de Société demeure le bénéfice que cette dernière tire de ses revenus provenant d'une entreprise². En effet, l'analyse des soldes historiques présentés à l'état de la situation financière n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de calculer le revenu; il faut plutôt analyser la composition du bénéfice présenté à l'état de la performance financière.

Analyse en vertu de la LI

Le deuxième alinéa de l'article 132 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire « [...] tout montant à titre ou en paiement intégral ou partiel d'une réserve ou provision, d'un passif ou montant éventuel ou d'un fonds d'amortissement, sauf en autant que permis expressément par la présente partie. » [Notre soulignement]

La question de déterminer si un montant est éventuel est une question mixte de droit et de fait. Un passif éventuel est « une dette dont l'existence dépend d'un événement qui peut se produire ou ne pas se produire »³. Autrement dit, il importe de déterminer « si une obligation juridique naît à un certain moment, ou si elle naîtra seulement lorsque se produira un événement qui peut ne jamais se produire »⁴.

En supposant que la charge de X \$ comptabilisée dans l'année antérieure prescrite était un « montant éventuel » visé au deuxième alinéa de l'article 132 de la LI, le montant déductible de la dépense aux fins du calcul du revenu de Société pour son année d'imposition antérieure prescrite serait nul. Or, Société a tout de même déduit cette charge dans le calcul de son revenu pour cette année antérieure prescrite.

Les articles 851.55 et suivants de la LI⁵ comportent également des règles particulières restreignant ou limitant les dépenses d'un contribuable pour l'application de cette loi. Ces règles appartiennent à deux catégories.

Celles de la première catégorie visent à empêcher que certaines valeurs non pécuniaires, tel un avantage imposable découlant de l'exercice d'une option, ne soient considérées comme des dépenses à l'égard desquelles un contribuable peut demander une déduction ou un crédit d'impôt remboursable.

² Article 80 de la LI. Pour plus de précision, voir la section *Analyse en vertu de la LI* de la présente lettre d'interprétation.

³ Traduction d'un extrait de l'arrêt *Winter c. Inland Revenue Commissioners*, [1963] A.C. 235 (H.L.), p. 262, cité dans *Canada c. McLarty*, 2008 CSC 26, paragr. 17.

⁴ *McLarty*, précité, note 3, paragr. 18.

⁵ Dispositions provinciales équivalentes aux articles 143.3 et 143.4 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)), ci-après « LIR ».

Celles de la seconde catégorie font en sorte de retrancher, d'une dépense impayée d'un contribuable, un montant pouvant être réduit, en tout ou en partie, par le contribuable ou par une personne ayant un lien de dépendance avec lui. Cette seconde mesure, prévue à l'article 851.60 de la LI⁶, découle de l'arrêt *Collins*⁷, où la Cour d'appel fédérale a décidé qu'un contribuable avait le droit de déduire, dans le calcul de son revenu, les intérêts payables en exécution d'une obligation initiale, même si, par la suite, il pouvait choisir de payer un montant moins élevé.

Cet article 851.60 précise que le montant d'une dépense impayée d'un contribuable qui serait autrement déductible pour l'application de la partie I de la LI ne comprend pas un montant que le contribuable, ou une personne qui a un lien de dépendance avec lui, a le droit de réduire ou d'éliminer :

851.60. Pour l'application de la présente partie, le montant à un moment quelconque d'une dépense d'un contribuable qui a lieu dans une année d'imposition, correspond au moins élevé des montants suivants :

- a) le montant de la dépense à ce moment, calculé en vertu de la présente partie, mais sans tenir compte du présent chapitre;
- b) le montant obtenu en soustrayant, du montant de la dépense déterminé conformément au paragraphe a, l'excédent de l'ensemble des montants dont chacun représente un montant éventuel du contribuable au cours de l'année à l'égard de la dépense, sur l'ensemble des montants dont chacun représente :
 - i. soit un montant payé par le contribuable pour obtenir un droit de réduire un montant à l'égard de la dépense;
 - ii. soit un montant à recours limité pour l'application de l'article 851.41 qui réduit la dépense en vertu de cet article, dans la mesure où il est aussi un montant éventuel visé au présent paragraphe à l'égard de la dépense.

[Nos soulignements]

⁶ Disposition provinciale équivalente au paragraphe 143.4(2) de la LIR.

⁷ *Collins c. Canada*, 2010 CAF 12.

L'expression « montant éventuel », pour l'application du chapitre I du titre X du livre VI de la partie I de la LI, est définie à l'article 851.55 de cette loi :

« montant éventuel » d'un contribuable, à un moment quelconque où il n'est pas un failli, comprend un montant dans la mesure où le contribuable, ou un autre contribuable qui a un lien de dépendance avec lui, a un droit de réduire ce montant à ce moment;

[Notre soulignement]

En l'espèce, rien dans les faits présentés n'indique que Société a un « droit de réduire » le montant de X \$ à quelconque moment. Cela étant, le choix du législateur d'utiliser le terme « comprend » plutôt que les termes « désigne » ou « signifie » indique que l'expression « montant éventuel » doit également être interprétée en vertu de son sens ordinaire, soit dans le sens dont cette expression est généralement interprétée pour l'application de l'article 132 de la LI.

En supposant que la charge de X \$ comptabilisée dans l'année antérieure prescrite était un « montant éventuel » visé à l'article 851.60 de la LI, le montant déductible de la dépense aux fins du calcul du revenu de Société pour son année d'imposition antérieure prescrite serait nul⁸. Or, Société a tout de même déduit cette charge dans le calcul de son revenu pour cette année antérieure prescrite.

Le ministre peut-il alors exiger de quelle qu'autre façon que ce montant soit inclus dans le calcul du revenu de Société pour l'année d'imposition 20X1? L'article 80 de la LI, lequel stipule que, sous réserve de la partie I de cette loi, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire, permet de répondre à cette question :

80. Sous réserve de la présente partie, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire.

[...]

⁸ Montant déductible de la dépense en vertu du paragraphe *b* de l'article 851.60 de la LI = Montant de la dépense – (Montant éventuel – Montant payé pour le droit de réduire un montant à l'égard de la dépense) = X \$ - (X \$ - 0 \$) = 0 \$.

Analyse en vertu de la jurisprudence

L'arrêt *Canderel*⁹ de la Cour suprême du Canada pose le cadre d'interprétation aux fins de déterminer le bénéfice en vertu du paragraphe 9(1) de la LIR. Ce cadre d'analyse, qu'il convient d'exposer pour répondre à la question soumise, se résume comme suit : la détermination du bénéfice en vertu de l'article 80 de la LI¹⁰ est une question de droit et, dans le cas où aucune règle juridique précise n'a été élaborée, que ce soit dans la jurisprudence ou en vertu de la LI (p. ex. le deuxième alinéa de l'article 132 de la LI), le contribuable est libre de calculer son revenu conformément aux principes commerciaux reconnus et d'adopter celui parmi ces principes qui convient le mieux dans les circonstances particulières, qui n'est pas incompatible avec le droit et qui donne une image fidèle de son revenu pour chaque année d'imposition¹¹.

Aussi, dans l'arrêt *Argus Holdings*¹², la Cour d'appel fédérale nous enseignait que le fait d'inclure un montant dans une année d'imposition donnée afin de corriger une erreur du passé peut en certaines circonstances constituer une erreur de droit.

Dans cette affaire, le ministre voulait, dans le calcul du revenu du contribuable pour une année d'imposition donnée, inclure un montant en vertu de l'alinéa 12(1)e) de la LIR¹³, et ce, même si ce montant aurait plutôt dû être inclus dans le calcul du revenu pour une année d'imposition antérieure à l'année donnée; la Cour d'appel fédérale fit le commentaire suivant à ce propos :

⁹ *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 RCS 147, paragr. 42.

¹⁰ Disposition provinciale équivalente au paragraphe 9(1) de la LIR.

¹¹ *Canderel Ltée*, précité, note 9, paragr. 36 : « [...] le calcul de l'impôt vise seulement à produire, pour le bénéficiaire du contribuable et du percepteur d'impôts, une image fidèle du revenu pour chaque année d'imposition. » [Notre soulignement].

¹² *Argus Holdings Ltd. c. Canada*, [2001] 1 C.F. F-48., cité dans *Fonds d'Éducation Héritage Inc. c. La Reine*, 2010 CCI 161, paragr. 82.

¹³ L'alinéa 12(1)e) de la LIR correspond au paragraphe e) de l'article 87 de la LI :

87. Un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu provenant pour une année d'imposition d'une entreprise ou de biens :

[...]

e) tout montant déduit dans le calcul de son revenu provenant d'une entreprise pour l'année précédente;

i. en vertu de l'article 150, y compris tout montant qui lui est substitué en vertu de l'article 151;

ii. en vertu des articles 150.1 et 152; ou

iii. en vertu de l'article 153;

[Nos soulignements]

[23] Assujettir à l'impôt le solde du compte « Frais d'adhésion différés » pour l'année d'imposition 1992 déformerait sensiblement l'image du revenu de l'appelante, car ce solde a été gagné en partie au cours d'années d'imposition antérieures. L'appelante n'a ni gagné ni touché la somme de 441 154 \$ en entier pendant son année d'imposition 1992. Des parties de ce montant se rapportent à d'autres années d'imposition. En somme, le montant ne représente pas le bénéfice tiré par l'appelante de son activité commerciale en 1992, mais celui réalisé pendant les années d'imposition 1982 à 1991. Partant, inclure en totalité la somme de 441 154 \$ dans le calcul du revenu de l'appelante pour l'année d'imposition 1992 ne donnerait pas une image fidèle du revenu de la contribuable.

[24] Avec égards, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur en tentant de remédier aux montants insuffisants inclus dans le calcul du revenu déclaré par l'appelante de 1982 à 1991 par l'ajout de ces montants au revenu de l'appelante pour l'année d'imposition 1992. Il a omis de déterminer si, en incluant en totalité le montant de 441 154 \$ dans le calcul du revenu pour l'année 1992, il en résulterait une image fidèle du revenu de l'appelante.

[Nos soulignements]

La Cour d'appel fédérale confirmait ainsi que l'analyse des soldes historiques présentés à l'état de la situation financière n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de calculer le revenu.

À notre avis, inclure le montant de X \$ dans le calcul du revenu pour l'année d'imposition 20X1, en plus de constituer une erreur de droit, ne donnerait pas une image fidèle du revenu de Société pour cette année, tel que déterminé dans l'arrêt *Argus Holdings* précité. En effet, Société n'a ni gagné ni touché ce montant pendant son année d'imposition 20X1. En conséquence, Revenu Québec ne devrait pas contraindre Société à inclure ce montant dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 20X1.

QUESTION 2

Revenu Québec peut-il invoquer les articles 34 et 35.1 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002), ci-après « LAF », pour justifier sa décision d'inclure le montant de X \$ dans le calcul du revenu de Société pour l'année d'imposition 20X1?

RÉPONSE 2

Non. En effet, ces dispositions de la LAF n'ont pas d'effet sur le calcul du revenu et sur l'établissement de la cotisation consécutive par Revenu Québec; elles édictent plutôt les règles relatives à la conservation des pièces et à la tenue des registres (article 34 de la LAF) et celles concernant la durée de conservation minimale des registres ainsi que des pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent (article 35.1 de la LAF). Une personne qui contrevient à ces règles est entre autres passible d'une amende en vertu de l'article 61.0.0.1 de la LAF¹⁴.

Également, il convient de noter que ces dispositions ne servent pas à établir le fardeau de preuve qui incombe au contribuable en regard des cotisations en impôt; il faut plutôt référer à la jurisprudence à cet égard¹⁵.

¹⁴ Article 61.0.0.1 de la LAF : « Quiconque contrevient aux articles 34, 35 à 35.2 et 35.3 à 35.5, dans la mesure où les articles 35.3 et 35.4 s'appliquent à une personne visée à l'article 35.1, à l'un des articles 350.52 à 350.52.2 et 350.60.3, au paragraphe 1^o de l'un des premier, deuxième et quatrième alinéas de l'article 350.60.4, au paragraphe 1^o de l'un des premier et deuxième alinéas de l'article 350.60.5, à l'un des articles 350.60.8 et 350.61 ou au paragraphe 1^o de l'article 350.62 de la Loi sur la taxe de vente du Québec (chapitre T-0.1), commet une infraction et, en outre de toute pénalité prévue par ailleurs, est passible d'une amende d'au moins 2 000 \$ et d'au plus 100 000 \$ ou, malgré l'article 231 du Code de procédure pénale (chapitre C-25.1), à la fois de cette amende et d'un emprisonnement d'au plus six mois. » [Nos soulignements].

¹⁵ *Hickman Motors Ltd c. Canada*, [1997] 2 RCS 336.