



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : SERVICE DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

**DATE** : LE 21 JUIN 2006

**OBJET** : **RÉSERVE DE GAIN EN CAPITAL – APPLICATION DE L'ARTICLE 31 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS (L.R.Q., C. I-3)**  
N/📁 : 04-010783

---

La présente note est pour faire suite à l'opinion rendue dans le dossier mentionné en rubrique. Vous nous avez transmis une deuxième opinion ci-après désignée « deuxième opinion », soulevant de nouveaux arguments à l'appui de la position du contribuable selon laquelle le montant de la provision réclamée pour une année d'imposition pour laquelle le contribuable n'était pas assujéti à la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », n'a pas à être traité comme un gain en capital dans une déclaration fiscale ultérieure qui est produite en vertu de la LI.

Essentiellement, le contribuable maintient que les dispositions de l'article 31 de la LI ne trouvent pas application, puisque selon la deuxième opinion, la provision pour gain en capital calculée en vertu du sous-alinéa iii du paragraphe 1 de l'article 40 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. (1985), c. 1, 5<sup>e</sup> suppl.), ci-après désignée « LIR », ne constitue pas une déduction dans le calcul du revenu du particulier, mais plutôt une façon de calculer le gain en capital.

La deuxième opinion repose sur trois propositions, lesquelles, selon l'auteur, supportent l'affirmation que la provision pour gain en capital ne constitue pas une déduction dans le calcul du revenu du particulier.

## STRUCTURE GÉNÉRALE DE LA LIR

La deuxième opinion précise que les déductions dans le calcul du revenu sont prévues à la sous-section *e* de la section B de la partie I de la LIR intitulée « *Déductions dans le calcul du revenu* » et ces déductions sont prévues aux articles 60 à 66.8 de la LIR. Or, en interprétant l'article 31 de la LI comme référant aux déductions prévues aux articles 60 à 66.8 de la LIR, il est soutenu dans cette opinion que la provision n'a pas à être incluse dans le calcul du revenu, puisqu'elle a été réclamée conformément au sous-alinéa ii du paragraphe *a* de l'article 40 de la LIR.

## **NOTRE POSITION**

Nous ne pouvons souscrire à une telle conclusion. Comme nous l'avons précisé dans notre opinion du 18 avril 2005, lorsque au paragraphe *a* de l'article 31 de la LI, il est fait référence à une déduction accordée en vertu de la LIR dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, nous sommes d'avis qu'une telle déduction comprend la provision réclamée par le particulier conformément au sous-alinéa ii du paragraphe *a* de l'article 40 de la LIR. En effet, la sous-section *c* de la section B de la partie I de la LIR (Gains en capital imposables et pertes en capital déductibles) est intrinsèquement liée au calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, et ce, plus spécifiquement aux fins de l'alinéa *b* de l'article 3 de la LIR.

## **STRUCTURE DE LA LIR CONCERNANT CERTAINES SOURCES DE REVENU**

La deuxième opinion souligne, de façon subsidiaire, que les sous-sections *a* (Revenu ou perte provenant d'une charge ou d'un emploi) et *b* (Revenu ou perte provenant d'une entreprise ou d'un bien) de la section B de la partie I de la LIR comprennent des dispositions qui prévoient spécifiquement les déductions permises dans la détermination de ces sources de revenu et chacune de ces dispositions mentionne spécifiquement que la déduction correspondante est accordée dans le calcul du revenu provenant d'un emploi ou d'une entreprise ou de biens.

Or, la sous-section *c* de la section B ne prévoit pas comment se calcule le gain en capital, soit en incluant des montants ou en déduisant des montants, mais plutôt précise ce qu'est un gain en capital provenant de la disposition d'un bien. La deuxième opinion poursuit en précisant que « *il semble découler naturellement de la structure même de la LIR que la provision pour la partie du produit de disposition payable au cours d'une année subséquente à la disposition d'un bien entre dans la détermination du gain en capital provenant de cette disposition, mais n'a rien à voir avec le calcul du revenu du contribuable.* »

## **NOTRE POSITION**

Nous ne partageons pas cette opinion. Nous réitérons que les règles prévues à la sous-section *c* de la section B de la partie I de la LIR (Gains en capital imposables et pertes en capital déductibles) déterminent la partie du gain en capital qu'un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu et qu'une déduction dans la détermination du gain en capital est forcément une déduction dans le calcul du revenu du contribuable.

D'ailleurs, il convient de noter que le législateur a pris le soin d'insérer l'article 31 de la LI au titre I du livre III de la partie I de la loi, soit dans le cadre des règles fondamentales du calcul du revenu. Cela suppose que les dispositions de cet article s'appliquent tant dans la détermination du montant du gain en capital qui est inclus dans le calcul du revenu du contribuable qu'au niveau des déductions prévues au titre VI que celles prévues dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens, ou du revenu d'emploi.

#### **ARTICLES 72 DE LA LIR ET 453 DE LA LI**

Finalement, il est fait mention dans la deuxième opinion que le paragraphe 72(2) de la LIR fait une distinction entre les provisions qui sont déductibles « dans le calcul du revenu » d'entreprise (alinéa 72(2)a) de la LIR) et la provision prévue au sous-alinéa 40(1)(a)(iii) de la LIR qui est déductible « dans le calcul du gain du contribuable ». Toujours selon la deuxième opinion, une interprétation littérale de la loi fiscale suppose que le législateur fait une distinction entre la provision réclamée dans le calcul du revenu d'entreprise et la provision réclamée pour déterminer le gain en capital et, par conséquent, l'article 31 de la LI se limite au seul calcul du revenu et non de la détermination du gain en capital.

#### **NOTRE POSITION**

Nous ne croyons pas que l'on puisse retenir une telle interprétation littérale de l'article 31 de la LI. Rappelons que la Cour suprême du Canada s'est de nouveau prononcée sur les principes d'interprétation des lois fiscales dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada* [2005 DTC 5547] 2005 CSC 54 dans lequel la Cour indique que *l'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble* (paragraphe 10).

Les règles prévues à la sous-section *c* de la section B de la partie I de la LIR (Gains en capital imposables et pertes en capital déductibles) déterminent le montant du gain en capital imposable. Ce montant est par la suite inclus dans le calcul du revenu du contribuable en vertu de l'alinéa *b* de l'article 3 de la LIR. Donc, une déduction dans la détermination de ce montant entraîne, par voie de conséquence, une déduction dans le calcul du revenu du contribuable.

Nous sommes d'avis que notre interprétation est conforme avec l'objet de l'article 31 de la LI qui consiste à contrer l'évitement d'un impôt provincial. Plus particulièrement, il empêche qu'une déduction réclamée par un contribuable dans le calcul de son revenu en

vertu de la LIR pour une année où il n'était pas assujetti à l'impôt du Québec, et qui a alors également servi à réduire le revenu servant à calculer l'impôt de la province où il était alors assujetti à l'impôt, puisse à nouveau être utilisée, lorsqu'il devient assujetti à l'impôt du Québec, pour réduire le revenu servant à calculer l'impôt du Québec. Il contre les planifications fiscales visant à réduire ou à éviter l'impôt d'une juridiction provinciale ou territoriale autre que le Québec, lorsqu'un résident du Canada qui n'était pas assujetti à l'impôt du Québec y devient assujetti, en faisant en sorte que le coût, le coût en capital ou le coût indiqué, selon le cas, d'un bien corresponde à celui établi aux fins fédérales. Il vise aussi le genre de situation factuelle soumise dans le présent dossier en permettant d'éviter qu'une provision réclamée par un contribuable, alors qu'il n'était pas assujetti au Québec, soit soustraite à toute imposition provinciale.