



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 20 SEPTEMBRE 2010

OBJET : NOTION DE « REVENU BRUT »
N/📁 : 10-010042-001

La présente est pour faire suite à la lettre que vous avez reçue le ***** de ***** d'Investissement Québec, ci-après désignée « IQ », en regard de l'objet mentionné ci-dessus. IQ a la charge d'attester l'admissibilité d'une société au crédit pour le développement des affaires électroniques¹ en se fondant sur le fait qu'un certain pourcentage de son revenu brut provient de certaines activités. IQ veut donc avoir des précisions sur cette notion de revenu brut que l'on retrouve à l'article 1 de la LI.

La Loi

La notion de revenu brut est définie au long de la manière suivante :

« « revenu brut » d'un contribuable pour une année d'imposition signifie l'ensemble :

a) des montants reçus ou à recevoir dans l'année, selon la méthode habituellement suivie par le contribuable pour calculer son revenu, autre qu'à titre de capital; et

b) des montants qui ne sont pas visés au paragraphe *a* et qui sont inclus dans le calcul de son revenu provenant pour l'année d'une entreprise ou de biens en vertu des articles 89, 92, 92.1 ou 92.11 à 92.19; ».

¹ Voir les articles 1029.8.36.0.3.79 et suivants de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI ».

Opinion

A) Généralités

Puisque la société doit suivre une **comptabilité d'exercice** aux fins de la partie I de la LI et que certains éléments marginaux de revenu brut de la formule ne lui sont que très peu ou clairement pas applicables, ou dont la présente est difficilement vérifiable à partir de ses seuls états financiers, la définition² devrait, par nécessité, être réduite à ceci :

« revenu brut pour une année d'imposition [...] les montants à recevoir autrement qu'à titre de capital ».

B) Établi selon les principes commerciaux ordinaires

Le revenu brut doit être établi en fonction des principes commerciaux ordinaires qui sont fondés sur les principes comptables généralement reconnus, ci-après désignés « PCGR », ou encore, pour certaines sociétés et à compter du 1^{er} janvier 2011, sur les normes internationales d'informations financières, ci-après désignées « IFRS ».

C) Ce qu'on doit entendre par montant « à recevoir »

L'expression « à recevoir » (« receivable ») a été judiciairement définie³ comme référant à un droit de recevoir un montant sans pour autant que le droit à recevoir ce montant soit immédiat. En d'autres termes, la créance doit à tout le moins être née sans devoir pour autant être exigible.

D) Ce qu'on doit entendre par l'exclusion de « au titre de capital »

Les montants à recevoir au titre de capital sont ceux qui sont comptabilisés en conformité des PCGR ou des IFRS, mais qui ont un traitement fiscal particulier en regard de l'impôt sur le revenu. Ce sont par ordre d'importance les montants suivants :

² L'article 89 de la LI compris dans la formule de revenu brut ne s'appliquant qu'aux années d'imposition commençant avant le 1^{er} janvier 2007. L'article 92 de la LI visant l'imposition des intérêts courus. Les articles 92.1 et 92.11 à 92.19 de la LI ne s'appliquant ou ne s'appliquant en pratique qu'aux particuliers.

³ *MNR v. John Colford Contracting Co Ltd*, 60 DTC 1131, et plus particulièrement à la page 1134. Décision de la Cour de l'Échiquier confirmée sans motif écrit par la Cour suprême du Canada et rapportée dans 62 DTC page 1138.

-
- les gains en capital qui sont constitués de montants qui ne sont fiscalisés qu'à moitié en regard de la LI et qui découlent de l'aliénation d'immobilisations tels les immeubles, les biens amortissables ou les actions;
 - les montants qui sont fiscalisés au travers d'un compte historique cumulatif en regard de la LI et qui découlent d'opérations impliquant soit des biens amortissables (comme la récupération de l'amortissement), soit des immobilisations incorporelles telles que licence, brevet, achalandage, marque de commerce, franchise ou concession (comme la récupération d'un solde négatif de la partie admise des immobilisations incorporelles);
 - les montants qui ne sont pas fiscalisés du tout en regard de la LI puisque de la nature du capital, comme les gains imprévisibles (*windfall*) ou les compensations pour perte de source de revenus et certains crédits d'impôt comme on le verra plus loin.

Dès qu'un montant affère à l'un de ces trois postes, il doit être ignoré aux fins de la notion de revenu brut.

E) Inclusion ou non dans le revenu brut

IQ veut savoir si les sommes suivantes entrent dans le calcul du revenu brut.

1) Refacturation de divers frais entre sociétés associées avec ou sans majoration (par exemple des frais de gestion, des salaires, des intérêts)

Il y a d'abord lieu de distinguer la majoration des frais qui ne sont que remboursés au travers d'une refacturation.

○ Majoration :

Le montant de majoration constitue un montant à recevoir et donc du revenu brut.

○ Les frais remboursés au travers de la refacturation :

La comptabilité permet généralement deux traitements comptables : la réduction de la charge ainsi remboursée ou plutôt de reconnaître le remboursement comme produit⁴ et la fiscalité n'y fait pas exception. Dans la mesure où le contribuable aura reconnu le montant de ce remboursement comme produit aux fins de la préparation des états financiers, ce montant entrera dans l'établissement du revenu brut; cette option donnera donc ouverture à une certaine manipulation du revenu brut.

- 2) Refacturation des frais de repas et des frais de déplacement avec ou sans majoration

Réponses identiques à celles données à la question 1.

- 3) Quote-part des revenus d'une filiale

Il faut au départ noter que la consolidation n'est qu'un artifice comptable qui ne change pas la réalité à l'effet que des montants qui étaient à recevoir par la filiale le demeurent malgré la consolidation; ainsi le revenu brut continue, nonobstant consolidation, à être celui de la filiale et non de la société-mère. En matière de revenu brut, la consolidation n'a pas d'impact.

- 4) Crédits d'impôt remboursables

Il importe, en premier lieu, de se rappeler que les crédits d'impôt remboursables visent tantôt à compenser des dépenses de nature courante (comme des salaires) tantôt des dépenses en capital (comme le coût de certains biens). Ainsi, les crédits qui visent à compenser des dépenses en capital sont donc exclus du calcul du revenu pour les raisons que l'on a vues plus avant et seuls les crédits qui visent à compenser une dépense de nature courante sont susceptibles d'entrer dans le calcul du revenu brut.

⁴ a) Voir d'ailleurs la position exprimée à cet égard en regard de l'assurance frais généraux qui est aussi une forme de remboursement : bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP.128-2/R, à la fin du paragraphe 2.

b) Voir aussi *Comptabilité intermédiaire, Théorie comptable et modalités d'application*, McGraw Hill éditeur, 1984, 2^e éd., p. 559, à la fin de la rubrique « Remboursement de l'aide gouvernementale ».

D'autre part, il importe aussi de rappeler que les crédits d'impôt, quels qu'ils soient, sont tantôt considérés comme de l'aide gouvernementale, tantôt considérés comme n'en constituant pas. Chaque crédit dispose de cette question. La version en vigueur du bulletin d'interprétation IMP. 87-6 traite de cette question. Le ministère estime que les crédits d'impôt qui ne constituent pas de l'aide gouvernementale n'ont pas à entrer dans le calcul du revenu brut. À l'inverse donc, les crédits qui en constituent peuvent y entrer.

Donc, dans la mesure où le crédit donné constitue de l'aide gouvernementale et ne s'est pas déjà traduit dans le calcul du revenu par voie d'une inclusion ou par voie de la réduction d'une dépense du coût d'un bien ou d'un autre compte fiscal, ce crédit devra être inclus dans le calcul du revenu brut de l'année d'imposition qui comprend son encaissement.

Il est finalement bon de rappeler que le ministère du Revenu estime qu'un crédit d'impôt remboursable est généralement considéré être reçu à la fin de la période de deux mois qui se termine après la fin de l'année d'imposition.

5) Dividendes

Les dividendes n'entrent dans le calcul du revenu brut que lorsqu'ils sont encaissés.

6) Intérêts reçus à titre accessoire ou comme revenu tiré de biens

Les intérêts à recevoir pour une période donnée, qu'ils constituent du revenu tiré de biens ou d'une entreprise entrent dans le calcul du revenu brut; la distinction n'importe pas sur ce plan.

7) Honoraires de gestion reçus d'une société associée

Ces honoraires à recevoir pour la période sont à inclure dans le calcul du revenu brut.

8) Gain sur cession d'immobilisation

Le gain ne peut se traduire dans le calcul du revenu puisque cela affère à du capital comme on l'a préalablement vu.

9) Gain de change

La question de savoir si un gain ou une perte de change constitue un élément de revenu ou de capital fait l'objet du bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP.80-8/R1. Dans la mesure et dans la mesure seulement où, en conformité de ce bulletin, pareil gain constitue un élément de revenu plutôt que du capital, cela se traduira dans l'établissement du revenu brut.

10) Redevances de différentes natures

Ces redevances sont à inclure dans le calcul du revenu brut.

Éléments de réflexion

Bien que nous ayons répondu aux interrogations d'IQ, nous nous permettons d'élaborer sur notre compréhension de certains éléments de la politique fiscale relative au crédit pour le développement des affaires électroniques.

Comme il a été indiqué précédemment, afin de pouvoir bénéficier du crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques, une société doit notamment respecter le critère relatif à la proportion des activités du secteur des technologies de l'information et de celui relatif aux services fournis. Ce critère s'établit en fonction du revenu brut provenant des activités du secteur des technologies de l'information. Plus particulièrement, à la page A.45 des renseignements additionnels sur les mesures du budget du 19 mars 2009, il est indiqué que :

« [u]ne société est donc considérée comme ayant réalisé au moins 75 % de ses activités dans le secteur des technologies de l'information lorsque le revenu brut provenant de telles activités représente 75 % ou plus de son revenu brut total, et ce, relativement soit à l'année d'imposition précédant celle visée par la demande d'attestation d'admissibilité, soit à l'année d'imposition visée par une telle demande [...] ».

- 7 -

Or, nous avons mentionné qu'un montant à recevoir à titre de capital ne doit pas être considéré dans le revenu brut. Toutefois, nous croyons important de rajouter que ce même montant ne doit pas être considéré tant au niveau du numérateur qu'au niveau du dénominateur de la fraction que doit apprécier IQ. Par conséquent, la difficulté réside, selon nous, non pas uniquement sur la détermination du revenu brut, mais surtout sur la détermination de la portion de ce revenu qui est attribuable à une activité du secteur des technologies de l'information.

C. C. *****
