



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 10 AVRIL 2015

OBJET : **PÉRIODE DE CONSERVATION DES REGISTRES – REPORT
PROSPECTIF D'UNE PERTE AUTRE QU'EN CAPITAL – ARTICLES 34
ET 35.1 DE LA LOI SUR L'ADMINISTRATION FISCALE**
N/📁 : 14-020787-001

La présente fait suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'objet mentionné en objet. Plus spécifiquement, vous nous demandez de confirmer la période de conservation que doit respecter un contribuable à l'égard des pièces justificatives appuyant une perte autre qu'en capital, ci-après désignée « PAPC », subie au cours d'une année d'imposition maintenant prescrite, dans le contexte d'un report prospectif de la PAPC dans le calcul de son revenu imposable pour une année d'imposition non prescrite.

FAITS

- 1) Un contribuable a subi une PAPC au cours de l'année d'imposition 2004, laquelle année est maintenant prescrite.
- 2) Lorsqu'une PAPC a été subie au cours d'une année d'imposition terminée après le 22 mars 2004 et avant le 1^{er} janvier 2006, il est possible de faire un report de cette PAPC sur les 10 années d'imposition subséquentes, et ce, conformément aux dispositions prévues à l'article 727 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».
- 3) Le contribuable a reporté sa PAPC en réduction de son revenu imposable pour son année d'imposition terminée en 2012, laquelle année n'est toujours pas prescrite.

-
- 4) Dans le cas d'un report prospectif d'une PAPC, le délai de prescription est de 3 ou 4 ans, et ce, en vertu des sous-paragraphes *a* ou *a.0.1* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI, selon le cas.
 - 5) Dans le présent cas, il n'y a pas eu de renonciation à la prescription par le contribuable pour son année d'imposition terminée en 2004, conformément au sous-paragraphe ii du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI.
 - 6) Il ne s'agit pas d'une situation qui implique une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou une fraude commise lors de la production de la déclaration de revenus ou en fournissant un renseignement prévu en vertu de la Partie I de la LI, permettant au ministre de délivrer un avis de nouvelle cotisation au-delà de la période normale de cotisation prévue à l'article 1010 de la LI.

QUESTION

Revenu Québec peut-il demander les registres du contribuable afin de vérifier la PAPC subie au cours de son année d'imposition terminée en 2004? Plus particulièrement, est-ce qu'il peut demander au contribuable de fournir à Revenu Québec les pièces justificatives de la PAPC subie au cours de son année d'imposition terminée en 2004 et, s'il y a lieu, refuser le report prospectif de la PAPC qu'il a réclamée en réduction de son revenu imposable pour son année d'imposition terminée en 2012?

OPINION

Ce sont essentiellement les articles 34 à 35.6 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002), ci-après désignée « LAF », qui encadrent l'obligation et le délai de conservation des registres. L'article 34 de la LAF prévoit que quiconque exploite une entreprise ou est tenu de déduire, retenir ou percevoir un montant en vertu d'une loi fiscale, a l'obligation de tenir des registres de même que toute pièce à l'appui des renseignements qu'ils contiennent. Généralement, la période de conservation est établie à six ans suivant la dernière année à laquelle les registres et les pièces se rapportent, et ce, conformément à l'article 35.1 de la LAF.

Toutefois, cette règle comporte des exceptions, notamment lors d'une situation de non production (article 35.3 de la LAF), lorsqu'une personne a, soit notifié un avis d'opposition, soit interjeté un appel ou sur avis du ministre (articles 35.4 et 35.5 de la LAF)¹.

L'article 34 de la LAF énonce l'obligation de tenir des registres à toute personne spécifiquement visée par cette disposition, comme suit :

« **34. 1. Quiconque exploite une entreprise ou est tenu de déduire, retenir ou percevoir un montant en vertu d'une loi fiscale doit tenir des registres, y compris un inventaire annuel en la manière prescrite, à son établissement, à sa résidence ou à tout autre lieu que le ministre désigne.** »

Ces registres, de même que les pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, doivent être tenus dans la forme appropriée et, le cas échéant, selon les modalités que le ministre détermine et communique à la personne en lui enjoignant, au moyen d'un écrit qu'il lui transmet par courrier recommandé ou par signification à personne, de s'y conformer, et renfermer les renseignements permettant d'établir tout montant qui doit être déduit, retenu, perçu ou payé en vertu d'une loi fiscale. [...] ».

(Notre souligné)

Lorsqu'un contribuable est visé par l'obligation de tenir des registres, l'article 35.1 de la LAF précise la période durant laquelle il doit les conserver, comme suit :

« **35.1. Quiconque est requis de tenir des registres doit les conserver, de même que toute pièce à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, pendant six ans après la dernière année à laquelle ils se rapportent. [...] ».** »

Au paragraphe 10 du bulletin d'interprétation LMR. 34-1/R1, il est précisé ce qui suit :

« **10. La période de conservation des registres, de même que toute pièce à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, ci-dessus établie compte tenu de la dernière année d'imposition où les registres peuvent être utilisés aux fins d'une loi fiscale, et non de l'année où une certaine transaction a été effectuée et un registre a été créé. Par exemple, les registres à l'appui de l'acquisition et du coût en capital des immobilisations détenus par une personne qui exploite une entreprise** »

¹ Voir également le bulletin d'interprétation LMR. 34-1/R1 « Conservation et destruction des registres de même que les pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent ».

doivent être conservés pendant six ans à compter de la fin de l'année d'imposition où ils peuvent servir à effectuer des calculs aux fins de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3). ».

(Nos soulignés)

1- Contribuables non visés

Suivant l'article 34 de la LAF, et sur lequel nous reviendrons plus en détail un peu plus loin, l'obligation de tenir des registres ne vise pas l'ensemble des contribuables. En effet, sous réserve des modifications annoncées par le ministre des Finances, le 11 juillet 2014, dans le bulletin d'information BI 2014-7 « Modifications à diverses mesures concernant les particuliers ou les entreprises », ci-après désigné « BI 2014-7 », un particulier qui n'exploite pas d'entreprise ou qui n'est pas tenu de déduire, ni de retenir ou de percevoir un montant en vertu d'une loi fiscale, n'est pas contraint, en vertu de l'article 34 de la LAF, de tenir des registres de même que les pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent.

Cependant, dans l'éventualité d'une révision de la déclaration fiscale d'un contribuable non visé par cette obligation, il lui est fortement recommandé de conserver ses pièces justificatives appuyant son droit à la réclamation de certaines déductions fiscales, puisqu'une telle révision peut généralement survenir dans les trois ans qui suivent le jour du dépôt à la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification selon laquelle aucun impôt n'est à payer pour une année d'imposition.

De plus, il est suggéré à un particulier de conserver tous les documents justifiant le prix de base rajusté, ci-après désigné « PBR », d'une immobilisation tant et aussi longtemps qu'il la détient. Une fois aliéné, il devrait conserver les documents justifiant le PBR, le produit d'aliénation de même que les frais relatifs à son aliénation qui devraient lui permettre de déterminer le montant du gain ou de la perte en capital, s'il y a lieu, découlant de l'aliénation. Il devrait conserver ces documents tant et aussi longtemps que la prescription relativement à l'année d'imposition au cours de laquelle l'aliénation a eu lieu ne lui soit acquise.

Il en est de même dans le cas d'une perte en capital dont le particulier désire réclamer son report, en tout ou en partie, à l'encontre d'un gain en capital réalisé – ou réputé avoir réalisé – au cours d'une année d'imposition subséquente. Dans un tel cas, il devrait conserver les documents pertinents justifiant le montant de sa perte en capital tant et aussi longtemps que la période de prescription, pour l'année au cours de laquelle il a réclaté la perte en capital, ne lui soit acquise.

À titre d'exemple, si un particulier fait défaut de conserver les documents pertinents justifiant le montant d'une perte en capital qu'il a subie au cours d'une année d'imposition prescrite, le particulier risque d'être fort désavantagé au niveau de la preuve puisqu'il lui appartient de renverser la présomption de validité de l'avis de nouvelle cotisation délivré par le ministre prévue à l'article 1014 de la LI. En effet, bien que cela ne lui soit pas nécessairement impossible, il aura plus de difficulté à surmonter ce fardeau de preuve pour ainsi renverser cette présomption, puisqu'en l'absence d'une preuve documentaire, il risque fort de ne pas être en mesure de fournir une explication crédible en regard de l'écart établi par le ministre quant au montant de la perte en capital subie au cours d'une année d'imposition prescrite, lequel écart sous-tend le refus du report prospectif de la perte en capital à l'encontre d'un gain en capital réalisé, ou réputé réalisé, dans une année subséquente qui n'est toujours pas prescrite.

Enfin, tel que discuté antérieurement, le ministère des Finances a annoncé dans le bulletin d'information 2014-7 des modifications concernant la durée de conservation des pièces justificatives appuyant une demande d'allègement fiscal pour les contribuables non visés actuellement par les règles d'obligation et de délai de conservation des registres prévues aux articles 34 à 35.6 de la LAF.

Ainsi, afin de faciliter l'administration du régime fiscal et d'uniformiser les règles concernant la durée de conservation des pièces justificatives, la LAF sera modifiée pour prévoir que les contribuables seront généralement tenus de conserver les pièces justificatives appuyant toute demande d'allègement fiscal – autre qu'un allègement fiscal pour lequel des renseignements doivent déjà être consignés dans un registre –, pendant six ans après la dernière année à laquelle elles se rapportent ou, si leur déclaration de revenus a été transmise en retard, pendant six ans après la date à laquelle elle aura été transmise.

2- Contribuables visés

Lorsqu'un particulier exploite une entreprise, il doit tenir des registres, de même que les pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent dans la forme appropriée. Ces registres doivent contenir les renseignements permettant au ministre de vérifier ses revenus et ses dépenses d'entreprise afin d'établir toute somme à payer en vertu d'une loi fiscale. De plus, ces renseignements ainsi que toutes les pièces justificatives doivent être conservés pendant au moins six ans après la fin de l'année d'imposition à laquelle ils se rapportent. Si un particulier produit une déclaration en retard, il doit les conserver pendant les six années suivant la date où il a soumis sa déclaration de revenus.

Par ailleurs, cette période de conservation des registres et des pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, imposée par l'article 35.1 de la LAF, permet au ministre de respecter son obligation légale de cotiser chaque année d'imposition conformément à la loi, sauf lorsque l'année d'imposition est prescrite. À ce sujet, voici un extrait de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Bradley*² qui traite de montants reportés prospectivement à titre de dons, soit des montants provenant d'un autre type de compte fiscal cumulatif pouvant faire l'objet de reports prospectifs :

« [6] Il nous semble que, par exemple, dans une cotisation établie relativement à l'impôt de 1985, le ministre est tenu, en examinant le montant à reporter, de déterminer le total des « dons » faits dans les années précédentes et dans ce contexte, ceux-ci doivent être limités aux dons de charité admissibles. [...] Par conséquent, le calcul, pour les fins du report sur les années ultérieures, du total des dons faits en 1984, prévu à l'alinéa 110(1)a), ne peut inclure le montant invalide de 98 867 \$. Ce qui laisse un total de 178 357 \$ (le total de la somme reportée) moins 98 867 \$ (le montant non valide), c'est-à-dire 79 490 \$ et non 178 357 \$ dont a tenu compte le juge de la Cour de l'impôt. Étant donné que le contribuable avait déjà déduit 111 237 \$ en 1984, il ne restait plus de solde à reporter sur les années ultérieures. Nous croyons que ce résultat est compatible avec la jurisprudence antérieure de la Cour fédérale et de la Cour de l'impôt [...]. À moins qu'il y ait prescription, le ministre est tenu d'évaluer chacune des années d'imposition conformément à la Loi. ».

(Notre souligné)

Finalement, nous sommes d'avis que les modifications annoncées dans le BI 2014-7 voulant que les contribuables seront généralement tenus de conserver les pièces justificatives appuyant toute demande d'allègement fiscal – autre qu'un allègement fiscal pour lequel des renseignements doivent déjà être consignés dans un registre –, pendant six ans après la dernière année à laquelle elles se rapportent, viennent non seulement combler un vide en ce qui concerne les contribuables non visés par les articles 34 à 35.6 de la LAF dans certaines circonstances, mais elles viennent également confirmer la portée que nous devons accorder au libellé actuel de l'article 35.1 de la LAF.

À la lumière de ce qui précède, nous sommes d'avis que la portée de l'article 35.1 de la LAF vise également les registres et les pièces justificatives d'une PAPC. Dans un tel cas, les registres, de même que toute pièce à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, doivent être conservés pendant six ans à compter de la fin de l'année

² *Canada c. Bradley*, [1998] CanLII 8053 (CAF).

d'imposition à l'égard de laquelle ils peuvent servir à établir le montant de la PAPC faisant l'objet d'un report prospectif, soit pendant six ans à compter de la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle le dernier montant du solde de la PAPC est reporté prospectivement.

Dans le présent cas, si le montant total de la PAPC subie au cours de l'année d'imposition terminée en 2004 (année d'imposition prescrite) a été reporté prospectivement afin de réduire le revenu imposable du contribuable pour son année d'imposition terminée en 2012 (année d'imposition non prescrite), la période de conservation des registres et des pièces justificatives de la PAPC sera de six ans à compter de la fin de l'année d'imposition 2012³.

N'hésitez pas à communiquer avec ***** si des informations additionnelles vous étaient nécessaires.

³ Rappelons que, puisqu'il ne s'agit pas d'une situation prévue au sous paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI, le ministre n'est pas autorisé à délivrer un avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition terminée en 2004, soit l'année d'imposition où la PAPC a été subie, et modifier l'impôt à payer relativement à cette même année d'imposition.