



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 15 MARS 2018

OBJET : **PRÉCISIONS CONCERNANT LE BULLETIN D'INTERPRÉTATION
IMP. 130-1/R4 – RÉVISION DU MONTANT D'AMORTISSEMENT DU
COÛT EN CAPITAL RÉCLAMÉ**
N/RÉF. : 14-021020-001

Nous faisons suite à plusieurs demandes d'interprétation et de précisions que vous nous avez formulées concernant l'application du bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R4¹, ci-après désigné « bulletin IMP. 130-1/R4 », portant sur la révision du montant de la déduction pour amortissement, ci-après désignée « DPA ».

MISE EN CONTEXTE

Les différentes versions du bulletin d'interprétation IMP. 130-1 ont été inspirées par les textes fédéraux portant sur la révision d'amortissement, celui en vigueur depuis 1984 étant la Circulaire d'information 84-1, ci-après désignée « circulaire IC84-1 »². La version R4 du bulletin d'interprétation IMP. 130-1, publiée le 29 décembre 2011, est présentement en révision.

La circulaire IC84-1 et le bulletin IMP. 130-1/R4 constituent des politiques administratives énonçant les conditions d'ouverture d'une demande de révision du montant d'amortissement. Leur but est de :

- Procurer de la certitude.

¹ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R4, « Révision du montant d'amortissement du coût en capital réclamé », 29 décembre 2011.

² Agence du revenu du Canada (ARC), Circulaire d'information 84-1, « Révision des réclamations de la déduction pour amortissement et d'autres déductions admissibles », 9 juillet 1984, révisée le 8 janvier 2003. Cette politique administrative est toujours en vigueur : ARC, Interprétation technique 2014-0550381C6, « TEI Liaison meeting, Q. E2 », 2014.

-
- Permettre aux autorités fiscales de tirer un trait sur les années d'imposition antérieures d'un contribuable.
 - Assurer la pleine application des délais de prescription ou de reports prévus par la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR », et la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI »³.

Certaines différences entre les deux textes méritent d'être soulignées pour les fins de la présente interprétation :

- La portée du texte fédéral est plus large.
 - La circulaire IC84-1 s'applique aux demandes de révision concernant les déductions discrétionnaires prévues dans la LIR⁴.
 - Le bulletin IMP. 130-1/R4 ne se rapporte qu'aux demandes de révision de la déduction pour amortissement et de la déduction relative aux immobilisations incorporelles.
- Demandes de révision visant un changement compensatoire entre la DPA et une autre déduction :
- Le paragraphe 6 du bulletin IMP. 130-1/R4 réfère à une demande de changement compensatoire faite pour une année d'imposition à l'égard de laquelle un impôt était payable, entre deux déductions, dont une DPA. Il ne précise pas que l'autre déduction doit également être une déduction discrétionnaire.
 - La dernière partie du paragraphe 9 de la circulaire IC84-1 réfère à une demande de changement compensatoire entre deux déductions discrétionnaires, formulée à l'égard d'une année d'imposition imposable.

³ ARC, Interprétation technique 2010-035290117, « Recharacterising expenses of statute-barred years », 7 juillet 2010 : dans ce dossier, une société avait produit une renonciation à la prescription pour une année d'imposition prescrite pour amender sa déclaration de revenus afin de remplacer la DPA réclamée par la déduction d'une surtaxe sur les ressources naturelles, une déduction non discrétionnaire. Elle voulait que sa fraction non amortie du coût en capital soit haussée en conséquence. Ce faisant, elle voulait profiter d'un jugement rendu en faveur d'un autre contribuable ayant obtenu l'autorisation de déduire une telle surtaxe dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens. L'ARC a refusé la demande de la société car elle n'avait pas été formulée à l'intérieur du délai d'opposition à l'égard de l'année d'imposition visée.

⁴ ARC, Interprétation technique 2013-051260117, « Clarification of 2013-048115117 », 7 février 2014 : Le montant d'une déduction est discrétionnaire lorsque le contribuable peut déduire le montant de son choix, sujet à un maximum autorisé par la LIR. Cela ne comprend pas les crédits d'impôt, tel le crédit pour impôt étranger prévu aux paragraphes 126(1) ou 126(2), ni la majoration prévue à l'article 110.5 de la LIR.

Un changement compensatoire, demandé à l'égard d'une déduction non discrétionnaire et une déduction qui l'est, doit obligatoirement être demandé à l'intérieur du délai d'opposition pour l'année d'imposition visée par la demande de révision. Dans un tel contexte, l'ARC a déjà expliqué que si elle accordait une telle demande de révision en dehors de ce délai, un contribuable pourrait revenir sur des années d'imposition antérieures pour déduire tout type de déduction qu'il n'aurait pas faite du moment qu'il aurait réclamé un montant de déduction discrétionnaire suffisant pour absorber la déduction. Cela irait à l'encontre des buts des politiques administratives énoncées dans la circulaire IC84-1 et dans le bulletin IMP. 130-1/R4⁵. Nous sommes d'accord avec cette position.

Puisque le bulletin IMP. 130-1/R4 ne vise que la révision du montant d'amortissement réclamé et non les autres amendements à une déclaration de revenus, vous nous avez souligné que la formulation actuelle du paragraphe 6 génère de la confusion. Cela dit, le paragraphe 6 du bulletin IMP. 130-1/R4 sera précisé dans la prochaine version du bulletin IMP. 130-1 et la portée de ce bulletin sera élargie à la révision de toutes les déductions discrétionnaires. Rappelons qu'un traitement particulier est réservé à la révision du montant d'amortissement en raison du fait que la DPA est un choix fait par le contribuable⁶.

Interprétations

1. Question de *****

***** nous a soumis la situation hypothétique suivante :

Monsieur ***** souhaite déduire des frais d'emprunt additionnels de 12 000 \$ pour l'année d'imposition 2009, une année prescrite. Ces montants auraient été déductibles s'ils avaient été déduits dans sa déclaration de revenus produite initialement. De plus, il présente des cédules révisées d'amortissement pour 2009 et les années d'imposition subséquentes. Dans celle de 2009, il demande de réduire sa déduction pour amortissement d'un montant de 12 000 \$. Les montants déduits à ce titre pour les années subséquentes demeurent inchangés. Le délai pour s'opposer à la cotisation de 2009 est expiré.

⁵ ARC, Interprétation technique 2010-0352901I7, *supra* note 3.

⁶ ARC, Interprétation technique 9308535, « Temporary rental of principal residence prior to closing sale », 21 juin 1993.

Cette hypothèse soulève les questions suivantes :

- a) Une demande de révision d'amortissement peut-elle être présentée seulement à l'égard de l'une des situations décrites aux paragraphes 1 à 4 du bulletin IMP. 130-1/R4? En d'autres termes, un contribuable peut-il présenter une demande de révision d'amortissement dans un contexte différent de ceux décrits aux paragraphes 1 à 4 de ce bulletin?
- b) Le paragraphe 6 du bulletin IMP. 130-1/R4 peut-il viser des contextes autres que ceux décrits aux paragraphes 1 à 4 de ce bulletin, et plus particulièrement, peut-il s'appliquer à la situation hypothétique soumise?

Nos réponses

Question a

Les paragraphes 1 à 4 du bulletin IMP. 130-1/R4 décrivent les demandes de révision de la DPA les plus fréquentes. Les paragraphes 1 à 3 décrivent des situations où le contribuable peut présenter une demande de révision du montant de la DPA réclamée dans des contextes de nouvelles cotisations pour une année d'imposition. Cependant, une révision d'amortissement peut être permise dans d'autres contextes⁷ lorsqu'il n'en résulte pas des conséquences fiscales inappropriées⁸. Dans tous les cas, une demande de révision d'amortissement doit remplir les conditions prévues aux paragraphes 5 ou 7 du bulletin IMP. 130-1/R4, selon qu'un impôt est payable ou non pour l'année d'imposition concernée.

La version en vigueur du bulletin IMP. 130-1 gouverne toutes les demandes de révision du montant d'amortissement et ce n'est que très exceptionnellement qu'une décision concernant une révision du montant d'amortissement peut être prise en dehors de son cadre d'application.

Nous réitérons que le titre « Délai » précédant les paragraphes 5 et suivants du bulletin IMP. 130-1/R4 sera retiré dans la nouvelle version de ce bulletin à venir, car sa présence a pu laisser entendre que les seuls contextes d'application de ce bulletin étaient ceux visés aux paragraphes 1 à 4, ce qui n'est pas le cas.

⁷ Exemple d'application de la circulaire IC84-1 dans un contexte non visé aux paragraphes 4 à 8 de ce document : ARC, Interprétation technique 2005-0127041I7, « Revisions of capital cost allowance and non-capital loss claims », 13 mai 2005.

⁸ Revenu Québec, Table ronde sur la fiscalité provinciale, dans *Congrès 1994*, APFF, réponse à la question 1.1; ARC, Interprétation technique 2013-047411I7, « Amendment to prior years' capital cost allowance », 25 mars 2013; ARC, Interprétation technique 2014-0550381C6, « TEI Liaison meeting, Q. E2 », 2014.

Question b

Tel que mentionné précédemment, le paragraphe 6 du bulletin IMP. 130-1/R4 sera également précisé dans la prochaine version du bulletin. Tant que ce ne sera pas fait, le paragraphe 6 devrait être appliqué d'une manière très limitative, c'est-à-dire lorsqu'un changement compensatoire est recherché entre la DPA et une autre déduction discrétionnaire, ce qui ne correspond pas aux faits de la situation hypothétique soumise puisqu'une déduction de frais d'emprunt ne constitue pas une déduction discrétionnaire.

2. Question de *****

Dans sa déclaration de revenus, un contribuable réclame une déduction pour amortissement. Il reçoit un avis stipulant qu'aucun impôt n'est payable par lui (ligne 432 = 0 \$). Le contribuable nous transmet une demande afin de retrancher la DPA, ce qui augmente ses revenus de location d'environ 2 000 \$. Son impôt payable demeure à 0 \$. Cependant, il y a augmentation de sa cotisation au FSS d'environ 100 \$. La demande a été transmise dans les délais pour produire un avis d'opposition. Est-ce que cette demande de révision est admissible en vertu du paragraphe 7 du bulletin IMP. 130-1/R4?

Notre réponse

De prime abord, quelques précisions s'imposent. Ainsi, lorsque le paragraphe 5 du bulletin IMP. 130- 1/R4 réfère à l'expression « année d'imposition à l'égard de laquelle un impôt était payable », il réfère, pour un particulier, à l'impôt prévu à la partie I de la LI, inscrit à la ligne 432 de sa déclaration de revenu (TP-1), ce qui n'inclut pas les cotisations sociales, même si elles sont présentées sur le même avis⁹.

Dans le contexte soumis, la révision du montant d'amortissement doit plutôt être analysée en appliquant le paragraphe 7 du bulletin IMP. 130- 1/R4, selon lequel la révision du montant d'amortissement demandée par un contribuable ne saurait être agréée, pour une année d'imposition à l'égard de laquelle a été émis un avis stipulant qu'aucun impôt n'est payable, que si elle n'entraîne aucun changement dans la cotisation d'impôt pour l'année ou pour toute autre année, y compris une année prescrite. Rappelons qu'un contribuable qui reçoit un tel avis ne peut s'y opposer, car il ne s'agit pas d'une cotisation¹⁰.

⁹ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R4, paragraphe 9.

¹⁰ Ce principe est consacré par une jurisprudence abondante.

L'expression « cotisation d'impôt » utilisée notamment au paragraphe 7 du bulletin IMP. 130- 1/R4 a une portée plus large que dans la LI. Tel que précisé au paragraphe 9 du bulletin, elle comprend, pour un travailleur autonome, les cotisations ou contributions payables en vertu de la Loi sur le régime de rentes du Québec (RLRQ, chapitre R-9), de la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (RLRQ, chapitre R-5), de la Loi sur l'assurance médicaments (RLRQ, chapitre A-29.01) et de la Loi sur l'assurance parentale (RLRQ, chapitre A-29.011)¹¹. Le calcul de ces cotisations est lié au calcul du revenu net d'entreprise du contribuable dans le cadre duquel la déduction pour amortissement est réclamée, de son revenu total ou de son revenu imposable¹². Ainsi, une révision du montant d'amortissement réclamé dans le calcul du revenu net d'entreprise peut affecter le calcul des cotisations ou des contributions sociales du contribuable. La révision du montant d'amortissement demandée ne peut alors être accordée.

Revenu Québec a déjà été saisi de la situation dans le passé. Tel que mentionné lors de la Table ronde provinciale au Congrès 2004 de l'APFF, Revenu Québec n'entend pas déroger à sa politique administrative dans un tel contexte¹³ :

« B) La position du Ministère exprimée dans son bulletin rend beaucoup plus difficile l'acceptation de la demande de révision du montant d'amortissement pour un particulier que pour une société. En effet, pour les travailleurs autonomes à revenus modestes, une demande de modification à l'amortissement pour une année antérieure pourrait aisément ne rien changer au montant de l'impôt sur le revenu payable mais affectera automatiquement la cotisation au RRQ. Pour des raisons d'équité fiscale, le MRQ est-il prêt à accepter, en vertu du dossier équité ou autrement, une demande de révision du montant de l'amortissement du coût en capital réclamé pour un particulier dans une telle situation? [...]

¹¹ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R4, paragraphe 9.

¹² Revenu Québec, Grille de calcul 445, « Cotisation au RRQ pour un travail autonome », ligne 1 (référence aux revenus nets d'entreprise – ligne 27 de l'Annexe L); Revenu Québec, Annexe F, « Cotisation au Fonds des services de santé », ligne 10 (référence au revenu total – ligne 199 de la déclaration); Revenu Québec, Annexe K, « Cotisation au régime d'assurance médicaments du Québec », ligne 36 (référence au revenu imposable – ligne 275 de la déclaration); Revenu Québec, Annexe R, « Cotisation au Régime québécois d'assurance parentale (RQAP), ligne 10 (référence aux revenus nets d'entreprise – ligne 27 de l'Annexe L).

¹³ Revenu Québec, Table ronde sur la fiscalité provinciale, dans *Congrès 2004*, APFF, réponse à la question 2.3. La citation dans cette réponse est tirée du bulletin d'interprétation IMP. 1051-2/R1, « Dossier Équité – Remboursement demandé après le 31 décembre 2004 », 31 mars 2008, au paragraphe 5.

Réponses : [...] B) Revenu Québec n'entend pas déroger à sa politique administrative dans les cas où une demande de révision de l'amortissement du coût en capital réclamé est présentée par un travailleur autonome. En matière de déduction discrétionnaire, dans le cadre du dossier équité, Revenu Québec a d'ailleurs pris une position qui va dans le même sens :

« Le ministre ne traitera pas une demande de remboursement qui constitue une demande d'augmentation d'une déduction pour laquelle le contribuable n'avait pas choisi, initialement, de demander le montant maximal permis. Par exemple, le ministre ne cotisera pas de nouveau un contribuable qui lui demande d'augmenter le montant qu'il avait déduit à titre d'amortissement dans une année pour laquelle les délais pour cotiser sont maintenant expirés. Cette exception vise les cas où le particulier connaissait le montant de déduction auquel il avait droit et qu'il a décidé de ne réclamer qu'une fraction de ce montant pour l'année visée dans le but de répartir le montant total de la déduction sur plusieurs années. » »

3. Questions de *****

1^{re} question : À l'intérieur du délai d'opposition applicable à l'égard de la cotisation qu'il a reçue pour une année d'imposition donnée, un contribuable demande la révision à la baisse du montant de la DPA déduite à l'égard d'un immeuble locatif dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens. Il ne veut pas avoir à inclure une récupération d'amortissement dans le calcul de son revenu en cas d'aliénation de l'immeuble. Peut-on lui accorder la révision demandée dans ce contexte?

Notre réponse

Oui, si elle est faite à l'intérieur du délai d'opposition applicable à la cotisation émise pour cette année d'imposition (paragraphe 5 du bulletin IMP. 130-1/R4).

2^e question : Pour une année d'imposition donnée, un contribuable déduit un montant de DPA à l'égard d'un immeuble à revenus pour annuler son revenu locatif, ne pouvant créer une perte avec la DPA. Ce contribuable présente une demande d'amendement de sa déclaration de revenus pour déduire des dépenses locatives additionnelles et pour réduire la DPA déduite initialement, afin qu'aucune perte locative n'en résulte. Le délai pour produire un avis d'opposition n'est pas expiré à l'égard de la cotisation émise pour cette année.

Dans une telle situation, peut-on acquiescer à la demande du contribuable et accepter la dépense supplémentaire, puisqu'il doit réclamer les dépenses dans l'année où elles sont engagées, et diminuer le montant d'amortissement pour éviter qu'une perte locative n'en résulte?

Notre réponse

Le bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R4 ne régit pas une demande d'amendement consistant à demander la déduction d'une dépense locative supplémentaire. Il y a donc lieu d'examiner si une telle dépense doit être accordée selon les pratiques administratives de Revenu Québec applicables. Dans le contexte soumis, nous sommes d'avis que si la déduction d'une dépense locative additionnelle est accordée, la DPA doit être réduite en raison de l'article 130R85 du Règlement sur les impôts¹⁴, ci-après désigné « RI », car sinon, une perte locative survient. Le bulletin IMP. 130-1/R4 ne vise pas les modifications au montant d'amortissement demandées par les contribuables qui sont obligatoires en vertu d'une disposition législative ou réglementaire.

Questions de *****

1^{re} question : Dans le cadre d'une vérification, Revenu Québec refuse une dépense à un contribuable, ce qui a pour effet d'augmenter son revenu net, son revenu imposable et son impôt à payer pour cette année. Celui-ci veut annuler cet impact et demande la révision de sa déduction d'amortissement pour cette année d'imposition pour l'augmenter pour un montant équivalent à celui de la dépense refusée. Nous présumons qu'il s'agit d'une année à l'égard de laquelle un impôt était payable ou serait payable si ce n'est de la révision demandée. Est-ce que Revenu Québec doit charger des intérêts dans ce contexte?

Notre réponse

Nous sommes d'avis que non, si la demande est faite avant l'émission de l'avis de nouvelle cotisation refusant la dépense¹⁵, autrement celui-ci réclamera des intérêts en

¹⁴ RLRQ, chapitre I-3, r. 1.

¹⁵ Le paragraphe 2 du bulletin IMP. 130-1/R4 s'applique à la situation que vous nous soumettez. La demande de révision d'amortissement, pour une année à l'égard de laquelle un impôt est payable, doit être formulée avant l'expiration du délai d'opposition pour cette année. De plus, comme nous l'avons déjà indiqué dans une interprétation antérieure, lorsque ce paragraphe s'applique, le contribuable peut demander de réviser à la hausse la DPA dès qu'il est informé que Revenu Québec projette de le recotiser à la hausse, donc avant l'émission de l'avis de nouvelle cotisation. Voir également par analogie la formulation du paragraphe 5 de la circulaire IC84-1, *supra* note 2.

vertu de l'article 1037 de la LI. Cependant, si la demande de révision d'amortissement est formulée après l'émission de l'avis de nouvelle cotisation, mais avant l'expiration du délai pour produire un avis d'opposition à l'égard de cette année, et qu'elle est acceptée, Revenu Québec pourra exercer son pouvoir discrétionnaire de renoncer aux intérêts si une demande lui est formulée en vertu de l'article 94.1 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002), par cohérence avec une position déjà prise par notre Direction à propos de l'impact de l'article 1044 de la LI dans le cadre d'un report d'une perte autre qu'une perte en capital, « PAQC », demandé pour compenser les impacts de changements apportés par le contribuable à ses déclarations de revenus.

2^e question : Deux conjoints sont copropriétaires d'un immeuble locatif. Dans le calcul de leur revenu locatif pour l'année d'imposition 2011, les deux contribuables ne déduisent pas la DPA. En 2014, ils présentent une demande d'amendement de leur déclaration de revenus pour l'année 2011 pour réclamer un montant de DPA relative à leur immeuble locatif. L'un des conjoints avait un impôt à payer pour l'année 2011 et l'autre n'en avait aucun. Pour ce dernier, la DPA demandée augmenterait ses crédits d'impôt non remboursables non utilisés, « CNU », transférables à son conjoint. Vous souhaitez savoir si la demande d'amendement des contribuables peut être accordée dans ce contexte?

Notre réponse

Nous avons déjà indiqué, dans une interprétation antérieure, que dans la mesure où la demande de révision n'entraîne aucun changement dans la cotisation d'impôt du contribuable, le fait que la révision du montant d'amortissement influe sur le montant des CNU transférables à son conjoint ne constitue pas un motif de refus de sa demande de révision de la DPA.

Par ailleurs, nous sommes d'avis qu'il convient d'appliquer par analogie la position suivante prise antérieurement d'appliquer le paragraphe 7 du bulletin IMP. 130-1/R4, lorsqu'une demande de révision de la DPA est présentée à l'égard d'un bien amortissable détenu par une société de personnes :

« Ainsi, le ministre pourrait accepter une demande de modification de l'amortissement dans le calcul du revenu de la société de personnes ainsi qu'une modification dans le calcul du revenu de chacun de ses membres, et par le fait même, à leur déclaration de revenu pour l'année d'imposition visée dans la mesure où d'une part, cette demande est faite conjointement par tous les membres de la société de personnes et d'autre part, il n'y a

aucun changement pour ces derniers, dans leur cotisation respective pour l'année ou toute autre année, y compris une année frappée de prescription, pour laquelle le délai de production d'un avis d'opposition est expiré. »¹⁶.

Question de *****

Une société demande une révision du montant de la DPA qu'elle a demandé pour les années 2013 et 2014, des années à l'égard desquelles elle a reçu un avis stipulant qu'aucun impôt n'était payable. Elle veut obtenir une déduction pour amortissement supplémentaire (article 130R106 du RI) qu'elle a oublié de demander à l'origine. La révision demandée créerait une PAQC, pour l'année d'imposition 2013 de la société et augmenterait sa PAQC pour l'année 2014. Par contre, pour l'année d'imposition 2015, année pour laquelle elle a reçu un avis semblable à ceux émis pour les années 2013 et 2014, la révision entraîne un impôt à payer par la société, inscrit à la ligne 425, qui découle de la réduction de la partie non amortie du coût en capital des biens de la catégorie, du fait de la déduction additionnelle de la DPA.

Vous nous demandez si la société peut demander une révision de sa DPA pour les années 2013 et 2014 dans un tel cas. Vous nous demandez également si c'est la ligne 425 ou plutôt la ligne 438 du formulaire CO-17 qui doit être considérée pour établir si une révision d'amortissement entraîne un changement à la cotisation d'impôt pour l'année concernée ou pour toute autre année pour laquelle le délai de production d'un avis d'opposition est expiré.

Notre réponse

Nous sommes d'avis que c'est la ligne 425 du formulaire CO-17 qui doit être considérée, pour établir si une révision de la DPA entraîne un changement à la cotisation d'impôt pour l'année concernée ou pour toute autre année pour laquelle le délai de production d'un avis d'opposition est expiré.

Dans le contexte soumis, il n'y a pas eu de cotisation d'impôt en vertu du paragraphe 1 de l'article 1010 de la LI, pour les deux années visées par la demande de révision et pour l'année d'imposition 2015, car la société avait reçu à leur égard un avis stipulant

¹⁶ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 10-010309-001, « Révision du montant d'amortissement du coût en capital réclamé », 18 novembre 2010. L'ARC applique une position similaire : ARC, Interprétation technique 2010-0369671E5, « Révision d'une déduction pour amortissement », 19 octobre 2010.

- 11 -

qu'aucun impôt n'était payable¹⁷. Cela dit, la révision demandée serait visée par le paragraphe 7 du bulletin IMP. 130-1/R4, et ne pourra être accordée puisqu'elle entraîne un changement dans la cotisation d'impôt pour l'année 2015.

N'hésitez pas à nous contacter pour toute autre question concernant la révision d'amortissement.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

¹⁷ Un avis stipulant qu'aucun impôt n'est payable ne constitue pas une cotisation d'impôt, aux fins fiscales.