



DESTINATAIRE :*****

EXPÉDITEUR :*****

DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 6 FÉVRIER 2019

OBJET : **EXPIRATION DU DÉLAI PRÉVU À L'ARTICLE 1029.6.0.1.2 DE LA LOI
SUR LES IMPÔTS ET DÉLIVRANCE D'UN AVIS DE DÉTERMINATION
N/RÉF. : 18-043263-001**

Votre demande concerne les effets de l'application de l'article 1029.6.0.1.2 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », sur le pouvoir de détermination du ministre et sur les recours possibles du contribuable.

Question 1

Est-ce que l'article 1029.6.0.1.2 de la LI vient restreindre le pouvoir de détermination du ministre?

Réponse à la question 1 – Résumé

Non. L'article 1029.6.0.1.2 de la LI ne restreint pas le pouvoir de détermination du ministre. Lorsqu'un contribuable produit une déclaration fiscale et qu'il réclame un montant à titre de montant qu'il est réputé avoir payé en acompte sur son impôt à payer pour l'année (crédit d'impôt remboursable), le ministre doit, conformément aux articles 1005, 1007 et 1008 de la LI, examiner avec diligence la déclaration du contribuable, faire une détermination du montant réclamé et lui transmettre un avis de détermination conformément aux articles 1007 et 1008 de la LI, et ce, même si le délai prévu à l'article 1029.6.0.1.2 de la LI est expiré.

Question 2

Si la réponse à la question 1 est positive, est-ce que le contribuable peut s'opposer à un avis de détermination qui a pour effet, en raison de l'article 1020.6.0.1.2 de la LI, de lui refuser le montant qu'il a réclamé à titre de crédit d'impôt remboursable?

Réponse à la question 2 – Résumé

Oui. Un contribuable peut s'opposer à un avis de détermination lorsque le ministre refuse de lui accorder le crédit d'impôt remboursable qu'il réclame.

Analyse

Article 1029.6.0.1.2 de la LI

Le premier alinéa de l'article 1029.6.0.1.2 de la LI se lit comme suit :

« Sous réserve de dispositions particulières du présent chapitre, **un contribuable** ne peut être réputé avoir payé un montant au ministre en acompte sur son impôt à payer pour une année d'imposition donnée en vertu de l'une des sections II à II.6.15, appelée « section donnée » dans le présent alinéa, que s'il présente au ministre le formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits ainsi que, le cas échéant, une copie de chaque entente, attestation, décision préalable favorable, certificat, grille, reçu ou rapport qu'il doit produire conformément à cette section, au plus tard le jour qui survient 12 mois après la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année donnée ou, s'il est postérieur, l'un des jours suivants :

a) [lorsqu'une décision préalable favorable, que le contribuable doit présenter au ministre conformément à la section donnée, est délivrée par la Société de développement des entreprises culturelles, le jour qui suit de trois mois la date de la délivrance de cette décision;]

[...]

b) dans les autres cas, le jour qui suit de trois mois la date de la délivrance de l'attestation ou du certificat, que le contribuable doit présenter au ministre conformément à la section donnée. »

(Notre ajout en gras.)

À la lecture de l'article 1029.6.0.1.2 de la LI, on constate que les conditions qui y sont prévues sont des conditions qu'un **contribuable** doit respecter ou remplir pour avoir droit à un crédit d'impôt remboursable.

L'article 1029.6.0.1.2 de la LI n'empêche toutefois pas le contribuable de produire une déclaration fiscale et d'y indiquer un montant au titre du crédit d'impôt remboursable. S'il le fait, le ministre devra respecter les obligations que lui impose l'article 1005 de la LI. La première obligation consiste à examiner la déclaration fiscale du contribuable et la deuxième, à déterminer l'impôt réputé payé par le contribuable.

Cette obligation du ministre demeure même si en examinant la déclaration fiscale du contribuable, il constate que ce dernier n'a droit à aucun montant à titre d'impôt réputé payé. D'ailleurs, le même principe s'applique en matière d'impôt. En effet, même si le contribuable n'a aucun impôt à payer, le ministre doit procéder à une détermination de « l'impôt à payer » après examen de la déclaration fiscale du contribuable.

Ainsi, même si l'article 1005 de la LI réfère à la détermination de « son impôt à payer » et à la détermination de « tout montant réputé avoir été payé », ces expressions ne se limitent pas aux situations qui donnent un résultat positif quant à l'impôt à payer et à l'impôt réputé avoir été payé.

Si l'article 1029.6.0.1.2 de la LI avait pour effet de restreindre le pouvoir de détermination du ministre, le législateur l'aurait prévu expressément, comme il l'a fait à l'égard du pouvoir de prorogation accordé au ministre en vertu de l'article 36 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002), ci-après désignée « LAF », et à l'égard de son pouvoir de renoncer à la production d'un formulaire ou autre document en vertu du premier alinéa de l'article 36.1 de la LAF. En ce qui concerne le pouvoir de prorogation, l'article 36.0.1 de la LAF empêche le ministre de l'exercer à l'égard du délai pour présenter un formulaire prescrit prévu à l'article 1029.6.0.1.2 de la LI. Pour ce qui est du pouvoir de renoncer à la production d'un document, le troisième alinéa de l'article 36.1 de la LAF prévoit qu'il ne s'applique pas à un document visé à l'article 1029.6.0.1.2 de la LI.

Droit du contribuable de s'opposer à l'avis de détermination si le délai prévu à l'article 1029.6.0.1.2 de la LI est expiré

Après s'être conformé à l'article 1005 de la LI, le ministre doit transmettre au contribuable un avis de détermination selon les articles 1007 et 1008 de la LI. Dans le cas où l'article 1029.6.0.1.2 de la LI s'applique, le contribuable n'a droit à aucun montant à titre d'impôt réputé payé. C'est donc dire que le montant déterminé par le ministre correspondra à zéro.

En matière d'impôt, lorsque le ministre délivre un avis de cotisation établissant l'impôt à payer à zéro, cet avis n'est pas considéré comme une cotisation au sens de la LI puisqu'aucun impôt n'est à payer par le contribuable. Dès lors, il lui est impossible de loger une opposition et de faire appel. De nombreux jugements ont réaffirmé ce principe, principe d'abord exprimé dans un jugement unanime la Cour suprême du Canada¹. Aux termes de ce jugement, la cour a indiqué qu'il n'y a pas de cotisation si aucun impôt n'a été réclamé. Conséquemment, il n'existe alors aucun droit d'en appeler puisque toute opposition autre que celle qui se rapporte au montant réclamé au titre des impôts est dépourvue de l'objet dont découle le droit d'appel.

Nous sommes d'opinion que ce principe ne peut être transposé à un avis de détermination « à zéro ». En effet, contrairement à un avis de cotisation « à zéro » où aucun montant n'est réclamé au contribuable et partant, n'entraîne aucun impact pour celui-ci sur le plan monétaire, l'avis de détermination « à zéro » donne suite à un montant réclamé par le contribuable à titre d'impôt réputé payé et le fait que ce montant soit ramené à zéro par le ministre n'est pas synonyme d'aucun impact monétaire pour le contribuable. Même si le contribuable n'a pas respecté les termes de l'article 1029.6.0.1.2 de la LI, il n'en demeure pas moins qu'il a effectué des dépenses en vue de profiter du crédit d'impôt remboursable.

Enfin, même si l'impôt réputé payé est de zéro, nous pouvons, à partir de certaines décisions rendues par les tribunaux, en déduire que le ministre a l'obligation de délivrer un avis de détermination et que le contribuable peut en appeler.

À ce propos, mentionnons la décision rendue dans l'arrêt *Signalgene R&D Inc. c. Canada (Revenu National)*², (il s'agissait d'une demande de contrôle judiciaire) où le ministre du Revenu National, ci-après désigné « ARC », avait refusé le crédit d'impôt à l'investissement remboursable (CIIR) que le contribuable avait réclamé et ne voulait pas délivrer un avis de détermination. Une partie des faits sont ainsi relatés aux paragraphes 23 et 24 du jugement :

« Invoquant l'alinéa 152(1)b) de la Loi, KPMG a demandé au ministre de déterminer le montant d'impôt réputé avoir été payé en vertu du paragraphe 127.1(1) au titre des impôts payables par Signalgene pour l'année d'imposition s'achevant en avril 1997, pour que le ministre puisse lui rembourser tout paiement en trop, conformément à l'alinéa 164(1)b). Citant les paragraphes 152(4) et 152(6) de la Loi, KPMG a fait remarquer que Signalgene avait un créneau de six ans pour déposer une demande de remboursement.

¹ *Okalta Oils Ltd. v. M.N.R.*, 55 DTC 1176.

² 2012 CF 1375.

Le 6 février 2004, l'ARC indiquait à Signalgene qu'elle ne pouvait pas accepter la modification de son formulaire T-2038 puisqu'il avait été déposé dix-huit mois après la fin de l'année d'imposition s'achevant le 30 août 1997. Le 4 mai 2004, Signalgene a déposé un avis d'opposition, que les instances d'appel de l'ARC ont ensuite rejeté le 28 mai 2004, au motif que la réponse de l'Agence du 6 février 2004 ne constituait ni un avis de détermination ni un avis de nouvelle cotisation, si bien que l'avis d'opposition n'était pas valide. »

Brièvement, l'ARC prétendait que la législation ne prévoit pas d'obligation de délivrer un avis de détermination des CIIR, et que le ministre est seulement tenu d'envoyer un avis de cotisation. Le contribuable, de son côté, demandait à l'ARC de délivrer des avis de détermination à l'égard des CIIR pour chacune des années visées.

Finalement, la cour statue comme suit :

« **LA COUR STATUE** que la présente demande de contrôle judiciaire est accueillie, et que les dépens doivent être taxés conformément à la colonne V, et les unités fixées au chiffre le plus élevé de l'intervalle se rapportant à chacun des services à taxer du tarif de la Cour. La décision du 26 octobre 2010 par laquelle le ministre a refusé de délivrer à l'intention de la demanderesse des avis de détermination du montant des CIIR à l'égard des années d'imposition pertinentes est annulée et l'affaire est renvoyée au ministre, conformément au pouvoir dont jouit la Cour en vertu de l'alinéa 18.1(3)a) de la *Loi sur les Cours fédérales*, pour qu'il délivre les avis de détermination du montant que la demanderesse est réputée avoir payé au titre de l'impôt exigible aux termes de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour chaque année d'imposition pertinente, conformément à l'alinéa 152(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. »

Le juge en vient donc à la conclusion que même si le ministre prétend que le contribuable n'a pas droit au crédit d'impôt remboursable qu'il réclame, il est toutefois tenu de délivrer un avis de détermination, avis qui permettra au contribuable d'en appeler de cette décision.

Dans un autre jugement fédéral, *Bérubé c. La Reine*³, le juge Tardif mentionne :

« [66] En ce qui a trait à l'arrêt *Martens*, il s'agissait essentiellement d'un appel d'une cotisation néant issue de l'exception à la règle générale de

³ 2014 CCI 304.

l'alinéa 152(1)b)⁴ de la LIR. En effet, la Cour avait refusé d'annuler une cotisation nulle mais l'appelant ne disputait pas la cotisation d'impôt, il argumentait plutôt le calcul du crédit d'impôt à l'investissement remboursable.

[67] En l'espèce, les exceptions ne s'appliquent pas; l'arrêt *Martens* peut être invoqué pour affirmer qu'une cotisation néant peut faire l'objet d'un appel puisque cet arrêt traite spécifiquement d'une exception statutaire selon laquelle le législateur a explicitement permis à un contribuable de s'opposer ou d'appeler d'une détermination du ministre. »

Aussi, soulignons qu'au Québec, la Cour d'appel, dans l'affaire *Fiducie Desjardins Inc. c. Le Sous-ministre du Revenu du Québec*⁵, n'a jamais soulevé le fait que l'avis de cotisation en litige, avis refusant d'accorder au contribuable le crédit d'impôt remboursable en R&D, n'était pas opposable.

À la lumière de ce qui précède, nous concluons que, lorsque le ministre reçoit une demande (déclaration fiscale) d'un contribuable relativement à un crédit d'impôt remboursable et qu'il considère que le délai prévu à l'article 1029.6.0.1.2 de la LI n'est pas respecté, le ministre doit, selon les articles 1005, 1007 et 1008 de la LI, procéder à la détermination du montant et transmettre au contribuable un avis de détermination auquel il pourra loger une opposition.

⁴ Qui se lit comme suit :

« **152. (1)** Le ministre, avec diligence, examine la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, fixe l'impôt pour l'année, ainsi que les intérêts et les pénalités éventuels payables et détermine :

- a) [...]
- b) le montant d'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 122.8(4), 122.9(2), 125.4(3), 125.5(3), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année. »

⁵ 2006 QCCA 679.