



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 11 MARS 2014

OBJET : **INCLUSION DANS LE REVENU D'UN DÉDOMMAGEMENT ACCORDÉ
PAR UN JUGEMENT DE LA COUR SUPÉRIEURE ET PORTÉ EN APPEL
N/RÉF. : 13-019413-001**

La présente est pour faire suite à votre courriel ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard d'un montant accordé par un jugement qui est porté en appel.

FAITS

Vous nous soumettez que la société *****, ci-après désignée « la Société », a réalisé un ouvrage ***** pour *****. Après l'achèvement de l'ouvrage, en plus des revenus déjà facturés à ***** conformément à sa soumission, la Société a présenté à la Cour supérieure du Québec une réclamation en compensation de ***** \$ pour des dommages subis dont elle impute la responsabilité à *****.

En cours de procès, ***** a déposé des offres réelles monétaires sans condition et a consigné ces offres en vertu de l'article 189 du Code de procédure civile (RLRQ, chapitre C-25), ci-après désigné « C.p.c. ». La Société s'est dite non satisfaite des montants offerts. Par contre, vu qu'aucune condition n'a été rattachée à l'offre, la Société a touché, en date ***** 20X1, la somme totale de ***** \$, ci-après désignée « l'avance », en capital, intérêts et indemnités. Cette avance a été incluse dans le revenu de la Société pour son année d'imposition terminée en 20X1. Le traitement fiscal de cette avance n'est pas contesté par la Société.

Le ***** 20X1, un jugement fut rendu par la Cour supérieure, lequel a été rectifié le ***** 20X2. Dans ce dernier jugement, la Cour accorde à la Société des dommages compensatoires de ***** \$, ce qui laisse, après déduction de l'avance, un solde de ***** \$, ci-après désigné « le reliquat », que ***** devait verser à la Société.

À la suite du jugement, ***** a interjeté appel à la Cour d'appel et demande d'infirmier le jugement de première instance, de prendre acte de l'offre et consignation du ***** 20X1 et de rejeter l'action de la Société. L'appel a été entendu en mai 20X4, mais aucune décision n'a été rendue à ce jour. La Société n'a toujours pas reçu le reliquat accordé par la Cour supérieure et ne l'a pas inclus dans ses revenus au motif que ce montant est contesté en appel par *****.

QUESTION

Vous désirez savoir si la Société doit inclure le reliquat dans son revenu de l'année d'imposition où le jugement de première instance a été rendu ou dans l'année d'imposition où le jugement de première instance sera confirmé par la Cour d'appel, le cas échéant.

INTERPRÉTATION DONNÉE

Le jugement en rectification, rendu ***** 20X2, a condamné ***** à payer à la Société des dommages compensatoires de ***** \$, moins l'avance encaissée de ***** \$, ce qui laisse un solde dû de ***** \$ plus les intérêts applicables. Ces dommages compensatoires ont été octroyés à la Société en raison des manquements de ***** qui n'a pas ajusté sa façon de faire à ses obligations contractuelles et vise donc à replacer la Société dans la situation où elle aurait dû se trouver si ***** n'avait pas été fautive à la suite de la conclusion du contrat d'entreprise conclu entre les parties. Ces dommages et intérêts visent donc à compenser la perte d'un revenu d'entreprise de la Société et, conséquemment, sont imposables à titre de revenu d'entreprise.

Ceci étant dit, votre interrogation porte plutôt sur la détermination du moment où le reliquat doit être inclus dans le calcul du revenu d'entreprise de la Société, soit dans quelle année d'imposition il y sera inclus.

À cet égard, il convient de préciser que la LI ne contient aucune disposition spécifique quant au traitement fiscal des dommages payés ou reçus et des intérêts s'y rapportant. Les conséquences fiscales, des dommages et intérêts, doivent donc être déterminées à partir des dispositions plus générales contenues dans la LI et des principes énoncés par la jurisprudence, dont le principe de la substitution¹.

Puisqu'il s'agit ici de revenu d'entreprise, il doit être calculé selon la méthode généralement utilisée pour calculer le revenu d'entreprise, soit la comptabilité d'exercice. Selon cette méthode, les revenus sont comptabilisés dans la période au cours de laquelle ils ont été gagnés, même si la somme ou une partie de cette somme n'est pas exigible ou n'a pas été encaissée, ou effectivement reçue, en argent ou l'équivalent durant cette période.

De façon plus spécifique, l'article 80 de la LI établit le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition comme le bénéficiaire qu'il en tire. Puis, l'article 87 de la LI fait spécifiquement mention de certains éléments à inclure dans ce revenu, dont les « montants à recevoir » relativement à la vente de biens ou aux services rendus dans l'exploitation d'une entreprise, même si ce montant ou une partie de celui-ci n'est pas exigible avant une année subséquente².

L'expression « montant à recevoir » n'est pas définie dans la LI. Toutefois, il y a eu plusieurs décisions sur le moment de l'imposition des montants à recevoir, que ce soit à titre de dommages et intérêts, d'indemnité d'expropriation ou autres.

Dans l'affaire *Robertson v. MNR*³, la Cour de l'Échiquier a établi un critère important pour déterminer si un montant reçu par un contribuable a la qualité de revenu. La Cour a mentionné qu'un montant n'a la qualité de revenu que lorsque le droit à ce montant est absolu, et qu'il n'est soumis à aucune restriction contractuelle ou autre quant à sa jouissance, son usage et sa disposition.

¹ *Tsiaprailis c. Canada* (2005) 1 R.C.S. 113. Dans cet arrêt, la Cour suprême du Canada a énoncé les questions décisives pour appliquer le principe de la substitution : (1) que visait à remplacer le paiement? (2) l'élément remplacé aurait-il été imposable pour la personne qui en a bénéficié?

² Paragraphe *b* de l'article 87 de la LI.

³ *Kenneth B.S. Robertson v. MNR* (1944) 2 DTC 655.

Puis, dans la décision *John Colford Contracting Co. v. MNR*⁴, la Cour de l'Échiquier a défini la notion de « montant recevable » pour statuer sur la détermination des retenues en vertu d'un contrat et du moment où elles devaient être incluses, le cas échéant, dans le calcul du revenu du contribuable. La Cour statua que lesdites retenues pouvaient constituer un revenu pour le contribuable à partir du moment où il avait le droit légal, mais pas nécessairement immédiat, de recevoir la somme⁵.

Par la suite, ces mêmes principes furent repris dans plusieurs décisions, dont *Outboard Marine Corp. of Canada c. MRN*⁶ où la Cour conclut qu'une somme avait la qualité de revenu, dans le contexte de l'alinéa 12(1)b)⁷ de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.), ci-après désignée « LIR », à partir du moment où elle était déterminée ou déterminable et que le contribuable avait un droit absolu et inconditionnel de recevoir la somme en question⁸.

La question de savoir à partir de quel moment un contribuable détient un droit absolu à un montant s'est également posée dans le cadre de sommes accordées par jugement. Dans ces cas, il ne s'agissait pas de décider à quel moment le montant était déterminé ou déterminable, puisque le jugement rendu indique le montant à payer⁹. Il s'agissait plutôt de déterminer à quel moment le droit absolu au montant existait ou encore, à quel moment le contribuable avait le droit d'en disposer, d'en faire usage ou d'en jouir de façon absolue, sans aucune restriction contractuelle ou autre quant à sa disposition, son usage ou sa jouissance.

⁴ 60 DTC 1131, position maintenue par la Cour suprême du Canada 62 DTC 1338.

⁵ Dans son jugement, le juge Kearney mentionne : « *In the absence of a statutory definition to the contrary, I think it is not enough that the so-called recipient have a precarious right to receive the amount in question, but he must have a clearly legal, though not necessarily immediate, right to receive it* ». Ce test a par la suite été accepté par la Cour suprême du Canada dans *Maples Leaf Mills Limited v. MNR*, 76 DTC 6182.

⁶ 90 D.T.C. 1350 (C.C.I.) où le juge mentionne : « *To be receivable the amount first must be ascertained or ascertainable [...]. Second the taxpayer must have an absolute and unconditional right to receive the amount in question* ».

⁷ L'équivalent fédéral du paragraphe b de l'article 87 de la LI.

⁸ Pour rendre cette décision, la Cour s'est appuyée notamment sur l'arrêt *John Colford Contracting Co* (*Supra* note 4) et l'arrêt *Kenneth B.S. Robertson* (*Supra* note 3).

⁹ Pour plus de détail sur le moment où le montant est déterminé ou déterminable, nous vous invitons à consulter les décisions *MNR v. Benaby Realities Limited*, 67 DTC 5275 (Cour suprême du Canada) et *Vaughan Construction Co. c. MRN*, 1971 RCS 55. Ces décisions ont énoncé, dans des affaires fiscales découlant d'expropriation, qu'il y a deux conditions à remplir pour qu'un montant soit considéré comme une somme à recevoir au cours d'une année d'imposition : (1) un droit à l'indemnité (2) un accord obligatoire entre les parties ou un jugement qui en fixe le montant.

Par exemple, dans l'affaire *Commonwealth Construction Company Ltd v. The Queen*¹⁰, la Cour statua qu'un montant de dommages accordé par un tribunal constituait un revenu en vertu de l'alinéa 12(1)b) de la LIR¹¹ et devait être imposable dès le moment de sa réception, même s'il y avait un appel de cette décision, parce que le contribuable en avait la pleine jouissance et l'usage absolu dès ce moment.

Dans l'affaire *Archambault c. MRN*¹², le contribuable neurologue a reçu des sommes de la Régie de l'assurance maladie du Québec, ci-après désignée « RAMQ », lesquelles ont été ultérieurement contestées par la RAMQ. Le contribuable remit les sommes en trop à la RAMQ, mais fit appel auprès de la Cour d'appel du Québec qui lui donna gain de cause. Le contribuable voulut inclure les montants dans l'année du jugement de la Cour d'appel. La Cour canadienne de l'impôt statua que le contribuable avait déjà reçu les sommes dans une année antérieure et avait, à partir de ce moment, un droit de jouissance et un contrôle absolu sur ces sommes. Elles avaient donc dès ce moment le caractère d'un revenu, puisque le contribuable pouvait en disposer sans restriction.

En *obiter*, la Cour mentionna que si la RAMQ n'avait pas payé le médecin et que celui-ci avait eu gain de cause au moment du jugement de la Cour d'appel, les sommes auraient été imposées à ce moment, puisque le médecin n'aurait eu le droit de jouir de ces sommes qu'à partir de ce moment.

Appliquant les principes qui se dégagent de cette brève révision de la jurisprudence au présent cas, on ne peut prétendre actuellement que le droit de la Société au reliquat est absolu et sans aucune restriction, contractuelle ou autre, quant à sa disposition, son usage ou sa jouissance.

En effet, la Société n'a pas reçu les montants octroyés par le jugement qui fait l'objet d'un appel à la Cour d'appel et, en plus, selon l'article 497 du C.p.c., l'appel régulièrement formé à la Cour d'appel suspend l'exécution du jugement de la Cour supérieure¹³. Cette condition suspensive à l'égard d'un jugement octroyant un montant qui n'a pas été reçu permet donc à la Société de retarder l'inclusion du reliquat dans son revenu à la date du jugement final rendu par la Cour d'appel, s'il confirme le jugement de première instance.

¹⁰ 84 DTC 6420.

¹¹ *Supra* note 6.

¹² 88 DTC 1714.

¹³ Sauf si l'exécution provisoire a été ordonnée.

- 6 -

Par conséquent, le droit de la Société au montant sera absolu et inconditionnel lorsque le jugement final de la Cour d'appel sera rendu, puisque c'est à partir de ce moment que la Société aura la pleine jouissance et l'usage absolu de ce montant.

Espérant le tout à votre satisfaction, nous vous prions d'accepter, *****, nos salutations distinguées.