



Québec, le 3 août 2015

Objet : Ajustement rétrospectif de la cotisation à
la CSST d'un employeur
N/Réf. : 15-026693-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'objet mentionné ci-dessus. Plus précisément, vous vous questionnez sur la position prise par Revenu Québec dans la lettre d'interprétation n° 06-010146 datée du 5 décembre 2006 et vous nous demandez si cette lettre reflète toujours notre position.

OPINION

Étant donné que votre demande soulève plusieurs arguments, nous exposons ci-après vos arguments dans l'ordre dans lequel vous nous les avez soumis, suivis de nos commentaires.

Argument no 1 : interprétation technique n° 2003-0024617 de l'ARC

Vous nous soumettez que la position de l'Agence du revenu du Canada (ARC) exposée dans le document n° 2003-0024617, en date du 16 juillet 2003, semble diamétralement à l'opposé de celle de Revenu Québec, mais puisque les articles de loi et la jurisprudence en cause sont les mêmes, l'ARC et Revenu Québec devraient en arriver au même résultat.

Nos commentaires

Ce qui distingue la position de l'ARC de celle de Revenu Québec est la portée de la notion de contingence (ou éventualité) et l'interprétation qu'il faut lui donner selon la jurisprudence fiscale. Plus précisément, le principe qui est ici en cause, relativement au régime de tarification prospective de la CSST, se résume à la question suivante : l'obligation de payer une somme est-elle contingente du fait que la fixation de cette somme dépend d'évènements futurs à l'année d'imposition considérée?

L'ARC considère, dans son document n° 2003-0024617, que la notion de contingence ne porterait que sur l'existence de l'obligation, indépendamment du fait que le montant de la prestation soit déterminé ou non. Selon ce document, « [L]'obligation de l'employeur auprès de la CSST prendrait donc naissance au moment où les services sont effectués par les employés », et elle considère, en conséquence, que les montants d'ajustements provisoire et définitif estimés par le contribuable sont déductibles, en se basant sur l'arrêt *Fédération des Caisses populaires Desjardins de Montréal et de l'Ouest du Québec v. The Queen*¹, ci-après désigné « l'arrêt *Fédération* », qui fait l'objet de l'argument suivant.

Pour sa part, Revenu Québec base sa position sur la définition donnée traditionnellement par la jurisprudence à la notion de contingence, à savoir celle exposée comme suit dans l'arrêt *Wawang Forest Products Limited and Nerak Contractors Inc. v. The Queen*², ci-après désigné « l'arrêt *Wawang* » :

« [TRADUCTION] Il convient de préciser qu'une éventualité est un événement qui peut se produire ou ne pas se produire et une obligation éventuelle est une obligation dont l'existence dépend d'un événement qui peut se produire ou ne pas se produire. ».

Revenu Québec considère que l'existence de l'obligation englobe son objet (ou « prestation »), de sorte que si la détermination de cet objet dépend d'événements futurs, l'obligation est contingente. Cette interprétation est en accord avec la portée traditionnellement donnée par la jurisprudence fiscale à la notion de contingence. Ainsi, dans l'arrêt *J. L. Guay Ltée v. Minister of National Revenue*³, la Cour fédérale, division de première instance, a fait le commentaire suivant :

« In most tax cases only amounts which can be exactly determined are accepted. This means that, ordinarily, provisional amounts or estimates are rejected, and it is not recommended that data which is conditional, contingent or uncertain be used in calculating taxable profits. If, indeed, provisional amounts or estimates are to be accepted, they must be certain. But then it is always difficult to find a procedure by which to arrive at a figure which is certain. ».

¹ 2001 DTC 5173 (CAF). Il s'agit d'un jugement partagé rendu par la juge Desjardins, qui comporte une importante dissidence du juge Noël et qui fut en outre critiqué par plusieurs auteurs. À titre d'exemple, le P^f Frankovic expose ce qui suit : « [...] *it is difficult to compare the degree of certainty in the case—that is, the reliability of the taxpayer's estimated future payroll contributions—with the reliability of estimated future costs in a typical reclamation case.* » (Joseph Frankovic, "The Case for "Reverse Depreciation" of Reclamation Costs," (2004), vol. 52, no. 1, *Canadian Tax Journal*, 1-58).

² 2001 DTC 5212 (FCA); 2001 CAF 80. Il s'agit d'un jugement unanime rendu par la juge Sharlow.

³ 71 DTC 5423.

Dans le jugement *Co-Operators General Insurance Company v. The Minister of National Revenue*⁴, la Cour canadienne de l'impôt a jugé que :

« [F]inally with paragraph 18(1)(a), the amount payable must be ascertainable in the year. In the appeals at hand, whether the maximum premium would be payable in the year was certainly not ascertainable.

[...]

The appellant failed to show that it was legally bound to pay the maximum premium in the years concerned to the reinsurer and that obligation was not dependent upon future events. The fact that the amount of the liability would eventually be ascertainable and that the probability of having to pay the maximum premium may arise does not, in my view, make the maximum premium a legal liability in the years it was deducted. ».

Plusieurs autres jugements confirment qu'un montant incertain ou non vérifiable est contingent et, de ce fait, non déductible⁵.

⁴ 93 DTC 303.

⁵ ***TNT Canada Inc. v. The Queen*, 88 DTC 6334 (FCTD) :**

« In summary, the essential question is: was the actual amount (or any portion thereof) of the plaintiff's liability uncertain and unascertainable at the end of the 1980 taxation year? If so, then the amount must be considered a contingent liability and therefore not deductible under paragraph 18(1)(e) of the Act. ».

***Dunblane Estates Ltd. v. The Minister of National Revenue*, 89 DTC 137 (TCC) :** « While a distinction may be drawn between contingencies which affect liability itself and those which affect only the quantum of that liability, any meaningful distinction tends to become blurred as the number and complexities of contingencies increase. The reality here is that there is and will be an ever-recurring need for the Appellant to have to make adjustments to the accrual account. [...] Therefore, and for the reasons given, even if the sick leave accrual account could be seen as falling within the paragraph 18(1)(a) provisions on a prima facie basis within the meaning of the Royal Trust Co., supra, principles, its deductibility would be precluded under the provisions of paragraph 18(1)(e) of the Act. ».

***Northwood Pulp and Timber Limited v. The Queen*, 96 DTC 1104 (TCC) :**

« The thrust of the cases referred to by both counsel show that the Courts have consistently disqualified for income tax purposes, in calculating taxable profits, amounts that are provisional estimates, are conditional, contingent or uncertain. The estimates disallowed by the Minister here were certainly of that nature. ».

***Daishowa-Marubeni International Ltd. v. The Queen*, 2010 DTC 1216 (TCC) :**

« [34] It is this uncertainty that underlies the decision in *Northwood* that, because actual reforestation expenses were not incurred until subsequent periods, they were not deductible until those subsequent periods. Or, as was put in the cases were not incurred until subsequent periods of *R. v. Burnco Industries Ltd. et al.*, "an obligation to do something which may in the future entail the necessity of paying money is not an expense". Implicit in these approaches is that you cannot deduct an amount when you are not sure what the amount is. ».

Dans le présent cas, le fonctionnement du régime de tarification rétrospective est résumé comme suit dans le document intitulé *L'ajustement rétrospectif de la cotisation de 2015 - Guide de l'employeur* publié par la CSST⁶ (nous soulignons) :

« 1.2 Qu'est-ce que la tarification rétrospective? »

La tarification rétrospective vise à établir la cotisation d'un employeur en traduisant le mieux possible le coût réel pour une année donnée. Pour ce faire, la CSST considère les lésions professionnelles liées à cette année et leur évolution sur une période de référence de quatre ans afin d'en déterminer le coût. À cela s'ajoutent le coût du financement d'autres programmes et certains frais indirectement liés aux lésions dont une partie est supportée par chaque employeur. Puisque cette cotisation ne peut être établie qu'après la survenance des lésions dans l'entreprise de l'employeur et leur évolution, elle est dite « **cotisation ajustée rétrospectivement** ».

La **cotisation ajustée rétrospectivement** est comparée à la **cotisation basée sur le taux** (taux personnalisé, sauf exception) et la différence, l'ajustement rétrospectif, entraîne une baisse ou une hausse de la cotisation. ».

En vertu de ce régime de tarification, qui s'adresse à la très grande entreprise dont la cotisation annuelle est généralement supérieure à 425 000 \$, la « cotisation basée sur le taux » de l'employeur est payable pour une année donnée, par exemple l'année 1, mais les montants des ajustements provisoire et définitif (les « ajustements rétrospectifs ») seront déterminés et payables au cours d'années postérieures, soit les années 3, 4 et 5 dans notre exemple, en fonction d'évènements basés sur les années 2, 3, 4 et 5 (évolution des lésions professionnelles, frais indirectement liés à ces lésions, etc.).

Notre compréhension est que le contribuable voudrait déduire dans l'année 1, sur la base d'estimations, les montants d'ajustement rétrospectif qui sont déterminables et payables au cours des années 3, 4 et 5. Or, sur la base de la jurisprudence précitée, nous sommes d'avis que ces montants estimés sont contingents et constituent un montant éventuel dont la déduction est prohibée en vertu de l'article 132 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI »; ces montants ne seront déductibles que lorsqu'ils seront déterminés au cours des années postérieures.

⁶ Ce document est disponible à l'adresse Internet suivante :
http://www.csst.qc.ca/publications/200/Pages/dc_200_1443.aspx.

De surcroît et alternativement, nous sommes d'avis que l'obligation de payer les montants d'ajustement rétrospectif ne prend pas naissance au moment où les services sont rendus par les employés (année 1), mais bien au moment où ces montants sont déterminés et effectivement payables (années 3, 4 et 5).

Il convient de noter, en terminant, que le montant de la cotisation basée sur le taux ne sera toutefois pas considéré comme étant contingent du seul fait que la cotisation puisse être révisée postérieurement à l'année de son paiement en fonction des montants de salaires déclarés et du taux de cotisation associé aux unités de classification puisque, dans ce cas, elle demeure malgré tout déterminable pour l'année en question.

Argument no 2 : l'arrêt *Fédération*

Vous nous soumettez que Revenu Québec n'a pas retenu les conclusions de l'arrêt *Fédération* « sous prétexte que l'arrêt ne porte pas spécifiquement sur le régime d'ajustement rétrospectif. ».

Nos commentaires

Il convient de nuancer cette affirmation : la raison est exacte, mais elle constitue pour nous une raison fondamentale et non pas un prétexte. En effet, l'arrêt *Fédération* s'est essentiellement limité à infirmer la décision de première instance, qui considérait l'obligation en cause dans cette affaire comme une obligation conditionnelle. La Cour d'appel fédérale n'a pas analysé le caractère déterminé ou éventuel des montants rattachés à l'obligation en cause, soit des cotisations patronales, considérées globalement, relativement à des indemnités de vacances. Ainsi, l'arrêt *Fédération* n'a analysé ni la même obligation, ni les mêmes questions que celles en cause dans le présent cas. Ceci justifie amplement, à nos yeux, de distinguer cette affaire du présent cas.

Argument no 3 : l'arrêt *McLarty* de la Cour suprême

Vous mentionnez que dans l'arrêt *The Queen v. McLarty*⁷, ci-après désigné « l'arrêt *McLarty* » :

« [...] la Cour suprême indique spécifiquement que ce n'est pas l'incertitude sur le montant qui rend la dépense contingente, mais seulement l'évènement qui crée l'obligation qui ne doit pas être contingent. ».

⁷ 2008 DTC 6354.

Nos commentaires

Nous sommes en désaccord avec cette affirmation. L'extrait de l'arrêt *McLarty* que vous citez ne faisait que paraphraser l'arrêt *Wawang*, selon les dires mêmes de la Cour; voici cet extrait (nous soulignons) :

« [18] *What constitutes a contingent liability was further clarified by Sharlow, J.A. in Wawang, at para. 15. By themselves, three uncertainties will not determine whether a liability is contingent. I paraphrase her reasons as follows:*

(a) *Uncertainty as to whether the payment will be made. For example, a liability may be incurred when the taxpayer is in financial difficulty and there is a significant risk of non-payment. That does not mean the obligation was never incurred;*

(b) *Uncertainty as to the amount payable. There is always uncertainty as to the amount that may be payable. There is never certainty that the borrower will be able to pay the amount owing when the note comes due. That type of uncertainty does not make a liability contingent;*

(c) *Uncertainty as to the time by which payment shall be made. An obligation is not contingent because payment may be postponed if certain events occur. ».*

Comme on peut le constater, l'incertitude visée ici par la Cour suprême, et qui ne rendrait pas l'obligation contingente, concerne le remboursement du montant de l'obligation et non pas le montant (*quantum*) lui-même de l'obligation. D'ailleurs, l'arrêt *McLarty* ne portait aucunement sur le montant de l'obligation, qui était fixé précisément dès le départ (contrairement au cas à l'étude), mais bien sur l'exécution de l'obligation et sur les suretés qui y étaient rattachées.

L'arrêt *Wawang* cité par la Cour suprême confirme d'ailleurs notre point de vue, puisque les trois incertitudes que cet arrêt cible (et qui ne permettraient pas, à elles seules, de rendre une obligation contingente ou éventuelle) portent non pas sur les conditions d'existence et de détermination de l'obligation, mais bien davantage sur ses modalités d'exécution, comme en fait foi l'extrait suivant de cet arrêt (nous soulignons) :

« [15] Les « trois incertitudes » énumérées dans Samuel F. Investments ne permettent pas à elles seules d'établir si une obligation est éventuelle. Par exemple, dans le cas d'une incertitude se rapportant à un paiement, un contribuable peut contracter une obligation alors qu'il

éprouve des difficultés financières, ce qui implique un risque important de défaut de paiement. Toutefois, cette incertitude ne peut signifier que l'obligation n'a jamais été contractée. De même, l'obligation de payer une certaine somme ne devient pas une obligation éventuelle simplement à cause d'événements qui peuvent se produire et qui auraient pour effet de réduire la valeur de l'obligation (voir, par exemple, la décision *Canadian Pacific*, précitée). L'obligation juridique de payer une somme ne devient pas non plus une obligation éventuelle du seul fait que certaines circonstances permettent d'en reporter le paiement, ou du fait qu'aucune date de paiement ne soit stipulée. Les parties ont le loisir d'invoquer le principe ordinaire de droit contractuel selon lequel le paiement de services doit être effectué dans un délai raisonnable. ».

Nous sommes d'avis qu'on ne peut extrapoler ces propos pour soutenir qu'une obligation n'est pas contingente même si le montant de sa prestation est indéterminé dès le départ⁸ et dépend d'événements postérieurs à l'année d'imposition considérée pour sa détermination. Selon nous, un tel point de vue va à l'encontre de la notion de contingence telle que développée par la jurisprudence, et ouvrirait la porte à la déduction de montants indéterminés dont l'estimation serait laissée à l'appréciation des contribuables, ce qui nous paraît ni fondé, ni souhaitable.

Argument no 4 : le jugement *General Motors* de la Cour canadienne de l'impôt

Cet argument réfère au jugement de la Cour canadienne de l'impôt rendu dans l'affaire *General Motors of Canada Limited v. The Queen*⁹.

Nos commentaires

Cet argument comporte, selon nous, le même défaut que l'argument précédent, à savoir que le jugement invoqué ne porte aucunement sur la question qui nous concerne, soit l'indétermination du montant de l'obligation, mais portait plutôt sur l'utilisation des fonds faisant l'objet de l'obligation¹⁰ (question sur laquelle le jugement fut d'ailleurs renversé en appel¹¹). Par conséquent, cet argument ne nous semble pas fondé.

⁸ Notons que l'extrait précité vise un événement entraînant la réduction de la valeur de l'obligation, ce qui implique que l'obligation est déterminée dès le départ.

⁹ 2007 DTC 272.

¹⁰ Voir le paragraphe 23 de ce jugement où il est mentionné ce qui suit : « *So, any negotiation at the end of the term as to the usage does not go to quantum (that is, whether the fund is to be spent) but it goes solely to determining the Union programs or purposes on which the fund will be spent.* ».

¹¹ *The Queen v. General Motors of Canada Limited*, 2008 DTC 6381 (FCA).

Argument no 5 : la présomption résiduelle en faveur des contribuables selon l'arrêt *Johns-Manville*

Enfin, vous nous soumettez que l'incertitude sur l'interprétation de la loi dans le présent cas devrait être résolue en faveur du contribuable en vertu de l'arrêt *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*¹².

Nos commentaires

Cette présomption résiduelle en faveur des contribuables ne s'applique qu'en présence d'un « doute raisonnable », c'est-à-dire un doute qu'un interprète des lois ne peut pas dissiper selon les règles ordinaires d'interprétation¹³. Dans le présent cas, il ne fait pas de doute, selon nous, que les montants des ajustements provisoire et définitif ne peuvent être déterminés qu'en fonction d'événements futurs et qu'ils constituent de ce fait une obligation éventuelle ou contingente au sens donné par la jurisprudence fiscale à cette expression, de sorte qu'ils ne sont pas déductibles en vertu de l'article 132 de la LI, lequel prohibe la déduction de tout montant, à titre ou en paiement intégral ou partiel d'un montant éventuel. Par conséquent, cet argument ne nous semble pas fondé.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

¹² 85 DTC 5373 (SCC).

¹³ Voir l'arrêt *Corporation Notre-Dame de Bon-Secours c. Communauté urbaine de Québec et al.*, 95 DTC 5091 (CSC).