



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

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

**DATE** : LE 4 MARS 2019

**OBJET** : **QUALITÉ DE REVENU D'UN MONTANT REÇU ET ADMISSIBILITÉ OU NON D'UNE DÉPENSE DANS LE CALCUL DU REVENU**  
**N/RÉF. : 18-043152-001**

---

Nous donnons suite par la présente à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise concernant l'objet mentionné ci-dessus.

## **I- FAITS**

Les faits soumis sont les suivants :

1. \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Société 1 », fabrique, emballe et vend des médicaments principalement pour \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Société 2 ».
2. Société 1 n'est pas une société privée sous contrôle canadien puisqu'elle est détenue à 100 % par Société 2.
3. Le réseau de Société 2 compterait environ \*\*\*\*\* établissements (tous des franchises) au Québec et ailleurs au Canada.
4. À titre de fabricant de médicaments et selon le modèle d'affaires qui prévaudrait dans le domaine, Société 1 se serait engagée envers les pharmaciens ayant un établissement au Québec et détenant une franchise auprès de Société 2, ci-après désignés « les pharmaciens de Société 2 », à leur verser une allocation professionnelle calculée au taux maximal permis en vertu du Règlement sur les avantages autorisés à un pharmacien (RLRQ, chapitre A-29.01, r. 1), ci-après désigné « RAAP ». Le montant de cette allocation professionnelle est calculé en

---

fonction du niveau des ventes de médicaments fabriqués par Société 1 effectués par Société 2, à titre de grossiste, à chacun des pharmaciens de Société 2<sup>1</sup>.

5. Une entente administrative entre Société 1 et Société 2 prévoirait également que Société 1 confie à Société 2 (à titre de mandataire) la gestion du versement de l'allocation professionnelle aux pharmaciens de Société 2 relativement aux ventes de médicaments effectués par Société 2, à titre de grossiste, à chacun des pharmaciens de Société 2. En tout temps, l'allocation professionnelle demeurerait, ultimement, versée par Société 1.
6. Société 1 possède un entrepôt situé à \*\*\*\*\* où est contrôlé, conditionné et entreposé une partie de son inventaire. La capacité d'entreposage de ce bâtiment serait insuffisante pour entreposer l'entièreté des médicaments fabriqués par Société 1.
7. Lorsque Société 1 vend des médicaments à Société 2, ce dernier acquitte le prix de vente dans sa globalité et entrepose les médicaments dans ses établissements. Société 1, quant à elle, reconnaît au niveau comptable 100 % du prix de vente tout en prévoyant, en réduction de ces ventes, une « allocation professionnelle à payer » qui équivaut au montant maximal prévu par le RAAP, soit un montant équivalant à 15 % des marchandises vendues à Société 2. Aux fins comptables, ce montant à payer à titre d'allocation professionnelle ne serait pas inclus dans le bénéfice de Société 1 afin de refléter la réalité économique de la vente intervenue entre Société 2 et Société 1.
8. Par la suite, Société 2 procède à la vente de divers médicaments aux pharmaciens de Société 2 et l'allocation professionnelle de 15 % est alors versée par Société 2 (pour le compte de Société 1) aux pharmaciens de Société 2<sup>2</sup>. Dans le cas où certains médicaments ne seraient pas revendus par Société 2, Société 1 pourrait devoir racheter ces médicaments auprès de Société 2<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Le document intitulé « Entente administrative entre [Société 1] et [Société 2] relativement aux allocations professionnelles », daté du \*\*\*\*\* 20X1, ne constitue pas une entente administrative, mais plutôt un avis émis par Société 1 aux pharmaciens de Société afin de les aviser de l'existence d'une telle entente. Le contenu de ladite entente administrative, en vigueur à ce moment (20X1), n'a jamais été transmis.

<sup>2</sup> De façon générale, 99 % des médicaments vendus par Société 1 à Société 2 seraient revendus, subséquemment, aux pharmaciens de Société 2. Selon les termes de l'entente datée du \*\*\*\*\* 20X7, Société 1 doit rembourser à Société 2 l'allocation professionnelle de 15 % que ce dernier verse, initialement, aux pharmaciens de Société 2.

<sup>3</sup> Aucun contrat écrit ne semble démontrer l'existence d'une quelconque politique de rachat à l'égard des médicaments vendus par Société 1 à Société 2. De ce fait, il est difficile de connaître avec certitude les diverses modalités d'une telle politique de rachat (délai pour demander le rachat, conditions assorties au rachat, etc.) et d'en mesurer les impacts.

- 
9. Pour son année d'imposition se terminant le 31 mars 20X7, Société 1 indique en réduction de ces ventes (bénéfice) une allocation professionnelle à payer d'un montant de \*\*\*\*\* \$.
10. Le montant de cette allocation professionnelle à payer a été ajouté au revenu de Société 1, pour son année d'imposition se terminant le 31 mars 20X7, et ce, par le biais de l'émission d'un nouvel avis de cotisation daté du \*\*\*\*\* 20X8.

## II- QUESTIONS

Eu égard aux faits soumis, vous désirez savoir si le montant de \*\*\*\*\* \$ ajouté au revenu de Société 1 pour son année d'imposition se terminant le 31 mars 20X7 a la qualité de revenu ou non au sens de l'article 80 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Le cas échéant, vous vous interrogez quant à la possibilité pour Société 1 de déduire une dépense en lien avec le versement éventuel d'une allocation professionnelle aux divers pharmaciens de Société 2 en vertu des articles 80, 128 et 132 de la LI.

## III- INTERPRÉTATION

Les faits, selon les informations et documents que vous nous avez transmis, ne sont pas suffisamment précis pour que nous puissions répondre de façon certaine à vos questions. Nous pouvons toutefois vous soumettre les commentaires généraux ci-après.

***1- Est-ce que le montant de \*\*\*\*\* \$ ajouté au revenu de Société 1 pour son année d'imposition se terminant le 31 mars 20X7 a la qualité de revenu?***

***a. Identification du test jurisprudentiel applicable afin de déterminer si un montant a la qualité de revenu***

L'article 80 de la LI prévoit que sous réserve de la partie I de la LI, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise est le bénéfice qu'il en tire. Le mot « bénéfice » n'est pas défini dans la LI.

La jurisprudence prévoit toutefois que la détermination du bénéfice est une question de droit et que les principaux facteurs juridiques à considérer pour établir ce bénéfice sont l'existence d'une disposition expresse de la LI commandant l'application d'un traitement

---

précis à l'égard de certaines dépenses ou recettes et l'existence de règles de droit établies découlant de l'interprétation que les tribunaux ont donné de ces diverses dispositions au fil des ans<sup>4</sup>. Tous les autres moyens d'analyse susceptibles d'aider à déterminer le bénéficiaire comme les « principes comptables généralement reconnus », ci-après désignés « PCGR », demeurent des critères d'interprétation qui doivent, le cas échéant, céder le pas aux dispositions de la LI et aux principes dégagés par la jurisprudence<sup>5</sup>.

Le principe qui doit être appliqué afin de déterminer si des sommes reçues constituent un revenu au sens de la LI a été établi dans l'arrêt *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. Minister of National Revenue*<sup>6</sup>, ci-après désignée « *Robertson* ».

Dans cette affaire, le contribuable était un agent d'assurances qui gagnait des commissions basées sur les primes d'indemnisation des employés souscrites auprès d'un assureur. Les employeurs assurés étaient tenus de payer des « frais minimums » et des « frais d'avance » à l'assureur. Les « frais d'avance » étaient basés sur une estimation de la masse salariale durant la période couverte. L'assureur soutenait que les « frais d'avance » étaient un dépôt détenu par celui-ci jusqu'à ce que la masse salariale réelle (et par le fait même, le montant des primes gagnées) puisse être déterminée. Dans l'éventualité où les primes gagnées étaient supérieures aux « frais d'avance », l'employeur était tenu de payer la différence à l'assureur; dans le cas contraire, l'assureur remboursait celle-ci à l'employeur. Au contraire, les « frais minimums » étaient conservés peu importe le résultat de l'évaluation de la masse salariale. Le contribuable recevait des commissions basées sur les « frais minimums », mais également sur les « frais d'avance ».

L'une des questions soulevées dans cette affaire, outre la possibilité pour le contribuable de se prévaloir d'une déduction dans le calcul de son revenu, était de déterminer si les commissions devaient être incluses dans le revenu du contribuable dans l'année d'imposition où elles étaient reçues ou dans l'année d'imposition où la masse salariale (et donc le montant des « frais d'avance ») était finalement constatée. À cet égard, le juge Thorson s'exprimait comme suit<sup>7</sup> :

---

<sup>4</sup> *Canderel Ltd. c. R.*, [1998] 1 R.C.S. 147, par. 32.

<sup>5</sup> Voir notamment : *Shell Canada Ltd. c. R.*, [1999] 3 R.C.S. 622, par. 73; *Canderel Ltd. c. R.*, [1998] 1 R.C.S. 147, par. 33 et 53. Cela s'explique notamment par les objectifs distincts de la fiscalité et de la comptabilité. En comptabilité, l'objectif est de refléter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise établie selon des postulats comptables comme la primauté de la substance par rapport à la forme. En fiscalité, la teneur légale d'une transaction prime sur sa réalité économique.

<sup>6</sup> [1944] C.T.C. 75 (*Exchequer Court of Canada*).

<sup>7</sup> *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. M.N.R.*, [1944] C.T.C. 75 (*Exchequer Court of Canada*), par. 24.

---

*« 24 This does not, however, dispose of this appeal, for the question remains whether all of the amounts received by the appellant during any year were received as income or became such during the year. Did such amounts have, at the time of their receipt, or acquire, during the year of their receipt, the quality of income, to use the phrase of Mr. Justice Brandeis in *Brown v. Helvering* (supra). In my judgment, the language used by him, to which I have already referred, lays down an important test as to whether an amount received by a taxpayer has the quality of income. Is his right to it absolute and under no restriction, contractual or otherwise, as to its disposition, use or enjoyment? To put it in another way, can an amount in a taxpayer's hands be regarded as an item of profit or gain from his business, as long as he holds it subject to specific and unfulfilled conditions and his right to retain it and apply it to his own use has not yet accrued, and may never accrue? »*

(Nos soulignés)

Selon les faits de la cause, le juge Thorson conclut que les commissions attribuables aux « frais minimums » devaient être incluses dans le revenu du contribuable au moment de leur réception, car le droit de l'assureur de retenir ces sommes était absolu et non restreint. Quant aux « frais d'avance », la Cour conclut que le droit pour l'assureur de retenir ces sommes n'était pas définitif jusqu'au moment où la masse salariale des employeurs était déterminée en plus que, selon l'entente entre les parties, ces sommes étaient détenues à titre de dépôt. De ce fait, autant les « frais d'avance » que les commissions relatives à ceux-ci étaient dépourvus de la qualité de revenu, que ce soit entre les mains de l'assureur ou celles du contribuable<sup>8</sup>.

Tel qu'il ressort de cette décision, un montant doit être inclus dans le revenu d'un contribuable en vertu de l'article 80 de la LI uniquement s'il possède la qualité de revenu au sens de l'affaire *Robertson* et de la jurisprudence subséquente, à savoir, si le droit du contribuable à ce montant est absolu et sans aucune restriction, contractuelle ou autre, quant à sa disposition, son usage ou sa jouissance. Ce test développé par la jurisprudence doit être appliqué en fonction des faits propres à chaque cas.

b. *Application du test prévu par la jurisprudence à la situation factuelle soumise*

Dans le présent cas, il s'agit essentiellement de déterminer si le montant de \*\*\*\*\* \$ reçu par Société 1 à l'égard de la vente de médicaments effectuée auprès de Société 2, au cours de son année d'imposition 20X7, constitue un montant qui possède la qualité de

---

<sup>8</sup> *Ibid.*, par. 25 à 30.

---

revenu au sens de la jurisprudence (à savoir si le droit de Société 1 à ce montant est absolu et sans aucune restriction, contractuelle ou autre, quant à sa disposition, son usage ou sa jouissance) et s'il doit, conséquemment, être inclus dans le bénéfice de Société 1 en vertu de l'article 80 de la LI.

Or, selon les faits dont nous disposons, il y aurait une vente pure et simple de médicaments entre Société 1 et Société 2 au cours de l'année d'imposition 20X7 de Société 1. Le prix de vente aurait été acquitté dans sa globalité par Société 2 et reçu par Société 1. De plus, Société 2 aurait pris possession des médicaments et inclut ces derniers dans son inventaire. En ce sens, la vente de médicaments effectuée entre Société 1 et Société 2 semble complète et représente le rapport juridique établi entre ces entités<sup>9</sup>.

Également, dans la documentation soumise, rien n'indique que la vente de médicaments effectuée entre Société 1 et Société 2 serait assortie d'une quelconque obligation à satisfaire avant d'être complète ou de toutes autres contraintes ou restrictions pouvant avoir un effet limitatif quant au droit de Société 1 de disposer, d'utiliser ou de jouir du montant reçu de Société 2. Société 1 a fait ce qu'il devait pour gagner ce montant et a ainsi acquis un droit immédiat et inconditionnel d'en disposer<sup>10</sup>.

À cet égard, il y a lieu de préciser que la restriction prévue dans l'affaire *Robertson* n'est pas une restriction quant à la manière de disposer d'une somme, mais une restriction quant au droit même d'en disposer, restriction d'où il résulte que le contribuable n'en tire aucun bénéfice<sup>11</sup>. L'obligation d'affecter des sommes à des fins particulières n'affecte pas en soi le profit qu'on en retire.

Ici, Société 1 peut disposer du montant reçu de Société 2 (en lien avec la vente de médicaments) comme bon lui semble, et ce, bien qu'il puisse éventuellement devoir affecter des sommes à des fins particulières comme le versement de l'allocation professionnelle aux pharmaciens de Société 2 (par le biais de Société 2). Rien n'empêche Société 1 de déposer l'argent reçu de Société 2 dans son compte bancaire courant et de l'utiliser en totalité ou en partie dans le cours normal de l'exploitation de son entreprise<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> Voir notamment : *Shell Canada Ltd. c. R.*, [1999] 3 R.C.S. 622, par. 39; *Jean Coutu Group Inc. c. Canada*, 2016 CSC 55, par. 41; *Industries Perron Inc. c. R.*, 2013 CAF 176, par. 36 et 37.

<sup>10</sup> Voir notamment : *Huang & Danczkay Ltd. c. M.N.R.*, [2000] 4 C.T.C. 219 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 18; *Ikea Ltd. c. R.*, [1998] 1 R.C.S. 196, par. 37; *Harlequin Enterprises Ltd. c. R.*, [1977] 2 C.F. 579 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 19 à 23.

<sup>11</sup> *Gagnon c. R.*, [1986] 1 R.C.S. 264, par. 32.

<sup>12</sup> Voir notamment : *Capital Transit Ltd. v. M.N.R.*, 7 Tax A.B.C. 19 (Tax Appeal Board), par. 12 et 36; *Westcoast Petroleum Ltd. v. R.*, [1989] 1 C.T.C. 363 (Federal Court - Trial Division), par. 102.

---

Le fait qu'il soit possible que Société 1 doive remettre, subséquemment à la vente, une partie ou la totalité du montant reçu sous forme de diverses dépenses, ne modifie en rien la qualité de revenu du montant reçu par Société 1 ni n'affecte la capacité de Société 1 d'en disposer à sa guise<sup>13</sup>. Une telle obligation subséquente est une obligation distincte de la vente elle-même. À plus forte raison, une telle obligation n'implique pas nécessairement les mêmes parties et elle ne constitue pas une condition liée à la réalisation de la vente de médicaments entre Société 1 et Société 2.

Finalement, au niveau de la politique fiscale, il y a lieu de préciser que l'effet commun des articles 80 et 87 de la LI est d'inclure et non d'exclure un montant dans le bénéfice d'un contribuable. À cet égard, l'article 87 de la LI vise essentiellement à élargir la portée de l'inclusion prévue à l'article 80 de la LI<sup>14</sup>.

Or, dans le présent cas, il est difficile de concevoir que le montant reçu par Société 1 (relativement à la vente de médicaments à Société 2) n'ait pas la qualité de revenu dans la mesure où cette vente est complètement exécutée au cours de l'année d'imposition 20X7 de Société 1. En prenant pour hypothèse que le montant reçu par Société 1 ne puisse pas être inclus dans son revenu en vertu de l'article 80 de la LI, il y a lieu de préciser que ce même montant ne pourrait manifestement pas être visé par les paragraphes *a* ou *b* de l'article 87 de la LI<sup>15</sup>. De ce fait, on serait en présence d'une situation où Société 1 aurait reçu un montant de \*\*\*\*\* \$ qui ne serait jamais inclus dans son bénéfice.

---

<sup>13</sup> Voir notamment : *Rodgers v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2634 (*Tax Court of Canada*), par. 5 et 10; *Foothills Pipelines Ltd. v. R.*, [1990] 2 C.T.C. 448 (*Federal Court of Canada - Appeal Division*), par. 35 et 36; *Commonwealth Construction Co. v. R.*, [1984] C.T.C. 338 (*Federal Court of Canada - Appeal Division*), par. 22 à 24; *Westcoast Petroleum Ltd. v. R.*, [1989] 1 C.T.C. 363 (*Federal Court - Trial Division*), par. 102 et 110 à 117; *Northern & Central Gas Corp. v. R.*, [1985] 1 C.T.C. 192 (*Federal Court - Trial Division*), par. 26 à 32; *Théberge c. R.*, 2003 CCI 97 (Cour canadienne de l'impôt [procédure informelle]), par. 17 et 21; *Harlequin Enterprises Ltd. c. R.*, [1977] 2 C.F. 579 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 19 à 23; *No. 49 v. M.N.R.*, 6 Tax A.B.C. 145 (*Tax Appeal Board*), par. 15 à 17; *I.B. Pedersen Limited v. R.*, 94 D.T.C. 1085 (*Tax Court of Canada*). Voir également, pour une situation similaire : ARC, Interprétation technique 9517367, «IT-215 paragraphe 13 - réserve renvois de marchandises » (13 octobre 1995).

<sup>14</sup> *Maritime Telegraph and Telephone Co. c. Canada*, [1992] 1 C.F. 753 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 17 et 18; *Capitale, cie d'assurance générale c. R.*, [1998] 4 C.T.C. 166 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 27.

<sup>15</sup> *Burrard Yarrows Corp. v. R.*, [1986] 2 C.T.C. 313 (*Federal Court - Trial Division*), par. 25 conf. par [1988] 2 C.T.C. 90 (*Federal Court of Canada - Appeal Division*); *109140 Canada ltée c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [1992] R.D.F.Q. 158 (Cour du Québec); *I.B. Pedersen Limited v. R.*, 94 D.T.C. 1085 (*Tax Court of Canada*); *Westcoast Petroleum Ltd. v. R.*, [1989] 1 C.T.C. 363 (*Federal Court - Trial Division*), par. 104 et 105.

---

Afin d'illustrer le caractère incongru d'un tel résultat, Société 1 pourrait très bien mettre fin à sa politique de versement d'allocation professionnelle (de façon unilatérale) après avoir reçu de Société 2 le produit de la vente des médicaments, et ce, sans aucune conséquence outre l'obligation de respecter son engagement à l'égard des pharmaciens de Société 2 qui ont, avant ce moment, acheté des médicaments fabriqués par Société 1<sup>16</sup>.

Dans une telle situation, le montant de \*\*\*\*\* \$ reçu par Société 1 ne serait jamais inclus dans son bénéfice, au niveau fiscal, bien qu'en tout temps le droit de Société 1 à ce montant soit demeuré absolu et sans aucune restriction, contractuelle ou autre, quant à sa disposition, son usage ou sa jouissance<sup>17</sup>. Par ailleurs, Société 2 pourrait vraisemblablement déduire en totalité, à titre de dépense, le montant versé à Société 1 pour l'acquisition des médicaments. Un tel résultat semble contraire à l'objet des articles 80 et 87 de la LI.

En définitive, considérant les faits soumis dans le présent dossier et pour toutes les raisons énumérées précédemment, le montant de \*\*\*\*\* \$ reçu par Société 1 a la qualité de revenu au sens de l'article 80 de la LI et doit, en conséquence, être inclus dans son bénéfice pour son année d'imposition se terminant le 31 mars 20X7.

**2- *Est-ce que Société 1 peut déduire une dépense en lien avec le versement d'une allocation professionnelle aux divers pharmaciens de Société 2?***

**a. Balises afin de déterminer si une dépense peut être déduite dans le calcul du revenu selon les articles 128 et 132 de la LI**

Aux termes des articles 128 et 132 de la LI, aucune déduction ou provision n'est normalement admise dans l'année de la réception d'un revenu, et ce, afin de prendre en compte des obligations que le contribuable devra potentiellement exécuter ou remplir au cours d'années subséquentes.

---

<sup>16</sup> Le même constat s'appliquerait, par exemple, dans la mesure où la limite permise par le RAAP pour le versement des allocations professionnelles serait modifiée entre le moment de la vente des médicaments entre Société 1 et Société 2 et celui de la vente des médicaments par Société 2 aux pharmaciens de Société 2. D'ailleurs, depuis 2007, le taux maximal permis pour le versement des allocations professionnelles a été successivement de 20 %, de 16,5 %, de 15 %, de 25 % et de 30 %. Par la suite, la limite a été complètement abolie avant d'être finalement rétablie à 15 %.

<sup>17</sup> Voir notamment : *Capital Transit Ltd. v. M.N.R.*, 7 Tax A.B.C. 19 (Tax Appeal Board), par. 28.

---

Les restrictions contenues aux articles 128 et 132 de la LI sont énoncées comme suit, à savoir :

« **128.** Un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens et dans la mesure prévue par le présent chapitre, sauf disposition au contraire de la présente partie. »;

« **132.** Ne peut être déduite la valeur annuelle de biens, sauf le loyer de biens que le contribuable a pris à bail pour usage dans son entreprise.

Il en est de même de tout montant à titre ou en paiement intégral ou partiel d'une réserve ou provision, d'un passif ou montant éventuel ou d'un fonds d'amortissement, sauf en autant que permis expressément par la présente partie. ».

(Nos soulignés)

Ainsi, pour qu'une dépense puisse être déduite en vertu de l'article 128 de la LI, un contribuable doit notamment avoir une obligation légale de payer un montant d'argent au cours d'une année d'imposition donnée. Cela sous-entend qu'un créancier peut normalement exiger le versement d'un montant. Sans une telle obligation, une dépense ne peut pas être engagée par un contribuable. À cet égard, l'obligation de faire quelque chose qui peut, dans l'avenir, entraîner la nécessité de verser une somme d'argent ne constitue pas une dépense<sup>18</sup>.

Par ailleurs, une dépense peut uniquement être déduite en vertu de l'article 132 de la LI si elle ne constitue pas un montant visé par cet article, par exemple, un montant à titre de provision ou à titre de passif ou de montant éventuel. À ce sujet, Lord Guest, dans l'affaire *Winter*<sup>19</sup>, décision de principe en ce qui concerne la notion de contingence ou d'éventualité, a défini l'obligation éventuelle comme suit :

---

<sup>18</sup> *R. c. Burnco Industries Ltd.*, [1984] 2 C.F. 218 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 2; *Northwood Pulp & Timber Ltd. c. R.*, [1999] 1 C.T.C. 53 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 7; *Canada c. Nomad Sand & Gravel Ltd.*, [1991] 2 C.F. 172 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 11 et 15; *McLarty c. R.*, 2008 CSC 26, par. 14.

<sup>19</sup> *Winter and Others (Executors of Sir Arthur Munro Sutherland (deceased) v. Inland Revenue Commissioners*, [1963] A.C. (H.L.).

---

*« I should define a contingency as an event which may or may not occur and a contingent liability as a liability which depends for its existence upon an event which may or may not happen. »*

Depuis, ce principe a été repris à de nombreuses occasions par la jurisprudence traitant expressément de l'article 132 de la LI<sup>20</sup>.

*b. Application des articles 128 et 132 de la LI à la situation factuelle soumise*

Dans le présent cas, il s'agit essentiellement de déterminer si Société 1 peut déduire un montant dans le calcul de son revenu en vertu des articles 128 et 132 de la LI, au cours de son année d'imposition 20X7, relativement à la possibilité qu'elle doive déboursier un montant d'argent pour le versement d'une allocation professionnelle aux pharmaciens de Société 2 (par le biais de Société 2).

La nécessité pour Société 1 de verser une allocation professionnelle aux pharmaciens de Société 2 résulterait d'un engagement administratif qui prévoirait notamment ceci<sup>21</sup> :

« Versement de l'allocation professionnelle

Pendant la durée de la présente entente, le Fabricant (lire [Société 1]) convient et accepte de verser aux Pharmaciens de [Société 2] du Québec, dans la mesure où ceux-ci y ont droit en vertu des lois et règlements applicables, sur toutes les ventes (nettes des retours) de médicaments du Fabricant faites par l'intermédiaire de [Société 2] à titre de grossiste, sans condition ni restriction d'aucune sorte (sauf pour les conditions et restrictions contenues à la présente entente ou imposées par les lois et règlements applicables), une allocation professionnelle calculée au taux maximal permis par la Réglementation »

(Nos soulignés)

---

<sup>20</sup> Voir notamment : *McLarty c. R.*, 2008 CSC 26, par. 17; *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. M.N.R.*, [1944] C.T.C. 75 (*Exchequer Court of Canada*), par. 16 à 21; *Wawang Forest Products Ltd. c. R.*, 2001 CAF 80, par. 11 et 12.

<sup>21</sup> Extrait de l'« Entente relative à la gestion du versement des allocations professionnelles aux Pharmaciens de Société 2 du Québec ».

---

À la lecture de cette clause, nous comprenons que Société 1 n'a aucune obligation légale de payer un montant à titre d'allocation professionnelle aux pharmaciens de Société 2, et ce, tant que ces derniers n'achètent pas de médicaments fabriqués par Société 1<sup>22</sup>. Avant ce moment, il est difficile de concevoir qu'un pharmacien de Société 2 puisse exiger le versement d'une quelconque allocation professionnelle de Société 1. De ce fait, si un pharmacien de Société 2 n'achète pas un médicament fabriqué par Société 1 au cours de l'année d'imposition 20X7 de Société 1, Société 1 ne peut déduire, au cours de cette même année, une dépense pour le versement anticipé d'une telle allocation professionnelle<sup>23</sup>.

Ensuite, le fait que 99 % des médicaments acquis par Société 2 auprès de Société 1 soient subséquemment revendus aux pharmaciens de Société 2 n'est pas tellement pertinent. Il faut plutôt se demander si l'obligation de Société 1 de verser une allocation professionnelle à un pharmacien de Société 2 existe au cours de l'année d'imposition 20X7 de Société 1 ou si elle naîtra qu'au moment où surviendra un événement, qui pourrait ne pas se produire<sup>24</sup>.

À ce sujet, tel qu'énoncé précédemment, l'obligation de Société 1 de verser une allocation professionnelle naît qu'au moment où un pharmacien de Société 2 achète un médicament fabriqué par Société 1. Le fait que ce ne soit pas l'entièreté des médicaments qui sont ultimement vendus par Société 2 aux pharmaciens de Société 2 et que ces derniers n'ont aucune obligation de s'approvisionner auprès de Société 1 illustre que cet événement pouvait ne pas se produire. De surcroît, le fait qu'une telle possibilité soit infime ne devrait pas avoir une influence sur la nature de l'obligation<sup>25</sup>.

En somme, avant qu'un pharmacien de Société 2 n'achète un médicament fabriqué par Société 1, Société 1 n'a aucune obligation de payer un quelconque montant au pharmacien de Société 2, et ce, d'autant plus que le créancier d'une telle obligation ainsi

---

<sup>22</sup> *Industries Perron Inc. c. R.*, 2013 CAF 176, par. 30. Voir également : ARC, bulletin d'interprétation [Annulé] IT-215R, « Réserves, comptes de prévoyance et caisse d'amortissement » (12 janvier 1981), par. 12.

<sup>23</sup> Il y a lieu de préciser que la vente des médicaments entre Société 1 et Société 2, au cours de l'année d'imposition 20X7 de Société 1, n'a aucunement pour effet de faire naître une obligation pour Société 1 de verser une allocation professionnelle à un pharmacien de Société 2.

<sup>24</sup> *Wawang Forest Products Ltd. c. R.*, 2001 CAF 80, par. 16; *General Motors of Canada Ltd. c. R.*, 2004 CAF 370, par. 18, demande de pourvoi à la Cour suprême du Canada refusée.

<sup>25</sup> *Northern & Central Gas Corp. v. R.*, [1985] 1 C.T.C. 192 (*Federal Court - Trial Division*), par. 31 et 32.

---

que le montant de cette dernière ne sont pas encore déterminés<sup>26</sup>. De même, un pharmacien de Société 2 ne peut pas exiger le paiement d'un montant d'argent de Société 1 tant et aussi longtemps qu'il n'acquiert pas un médicament fabriqué par Société 1.

Conséquemment, aux termes des articles 80, 128 et 132 de la LI, aucun montant ne pouvait être déduit par Société 1, au cours de son année d'imposition 20X7, à l'égard du versement d'une allocation professionnelle à un pharmacien de Société 2 (par le biais de Société 2), dans la mesure où ce dernier n'avait acquis aucun médicament fabriqué par Société 1 pendant cette même année.

---

<sup>26</sup> *J.L. Guay Ltée c. M.N.R.*, [1971] C.F. 237 (Cour fédérale du Canada - Division de première instance), par. 9 à 12, 15 et 17, conf. par [1972] C.F. 1441 (Cour fédérale du Canada - section d'appel) et [1975] C.T.C. 97 (Cour suprême du Canada); *Newfoundland Light & Power Co. v. R.*, [1990] 1 C.T.C. 229 (*Federal Court of Canada - Appeal Division*), par. 21, 22, 24 et 29 à 31; *I.B. Pedersen Limited v. R.*, 94 D.T.C. 1085 (*Tax Court of Canada*); *General Motors of Canada Ltd. c. R.*, 2004 CAF 370, par. 26; *Northern & Central Gas Corp. v. R.*, [1985] 1 C.T.C. 192 (*Federal Court - Trial Division*), par. 30; *Co-operators General Insurance Co. v. M.N.R.*, [1993] 1 C.T.C. 2316 (*Tax Court of Canada*), par. 69, 70 et 79.