



Québec, le 8 avril 2019

Objet : Substitution de pertes – *****
N/Réf. : 18-043857-001

*****,

Nous donnons suite par la présente à votre demande *****.

LA PROBLÉMATIQUE SOUMISE

Une société qui se qualifie à titre de société privée sous contrôle canadien au sens de l'article 21.19 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », a notamment subi des déductions pour pertes autres que des pertes en capital, ci-après désignée « PAQC », PAQC au cours de ses années d'imposition 20X1 et 20X2. Il n'y a eu aucun avis de détermination d'émis à l'égard de ces PAQC.

À l'époque, les PAQC pouvaient être déduites dans le calcul du revenu imposable d'une année comprise dans la période de report prévue au paragraphe *a* de l'article 727 de la LI, en occurrence, les années 20X2 à 20X8 pour la PAQC subie en 20X1 et les années 20X3 à 20X9 pour la PAQC subie en 20X2.

En regard de son année d'imposition 20X5, un montant de ***** \$ a été pris en déduction à titre de PAQC par la société. Ce montant proviendrait toutefois de la PAQC subie en 20X8 plutôt que de la PAQC subie en 20X1.

Vu cette erreur au niveau de la provenance de la PAQC utilisée afin de réduire à néant le revenu imposable de la société pour son année d'imposition 20X5, les PAQC de 20X1 et 20X2 n'ont jamais été déduites dans le calcul du revenu imposable de la société au niveau de l'impôt québécois. Au contraire, au niveau fédéral, les PAQC subies au cours de ces mêmes années d'imposition auraient été correctement déduites.

Dans le cas où aucune correction ne serait apportée, il en résulterait qu'une déduction potentielle pour PAQC totalisant ***** \$ ne serait plus admissible pour la société au niveau du Québec. Il s'agit d'un montant équivalant au total des PAQC des années 20X1 et 20X2 (***** \$) duquel il faut retrancher une somme de ***** \$ qui n'aurait de toute façon pas pu être déduite par la société puisque cette dernière n'avait pas de revenus suffisants pour absorber cette somme dans la période de report prospectif de sept ans au cours de laquelle la déduction de ces PAQC était permise.

VOTRE DEMANDE

Vous souhaitez que Revenu Québec reconnaisse la possibilité pour la société de modifier les années d'où proviennent les montants déduits à titre de PAQC, au fil des ans (notamment l'utilisation des PAQC de 20X1 et 20X2), de sorte qu'ultimement la société puisse bénéficier d'un solde de PAQC de ***** \$, au niveau du Québec, pour son année d'imposition 20X19¹.

NOTRE ANALYSE

Chaque demande doit être évaluée en fonction de ses faits propres afin de déterminer s'il est approprié ou non d'effectuer les ajustements demandés. Or, après une analyse de votre demande visant à permettre à une société d'effectuer une substitution de pertes, nous considérons qu'il n'est pas approprié d'accorder les modifications souhaitées, et ce, pour divers motifs.

1) Possibilité de modifier, en 20X19, la demande de report rétrospectif de la PAQC subie en 20X8 vers l'année d'imposition 20X5 de la société

La société aurait effectué un report rétrospectif de sa PAQC subie au cours de son année d'imposition 20X8 vers son année d'imposition 20X5, au sens des articles 727 et 1012 de la LI ainsi que du sous-paragraphe i de l'alinéa a.1 du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI, de façon à réduire son revenu imposable, pour cette dernière année, à ***** \$. Une telle demande de report rétrospectif pouvait, par la suite, faire l'objet de modifications dans le délai de six ans prévu au sous-paragraphe i de l'alinéa a.1 du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI assurant ainsi à l'autorité fiscale une période de temps pour contester ledit report, et ce, tout en assurant également au contribuable une période de temps pour modifier sa demande de report rétrospectif, le cas échéant.

¹ Quoique la présente note porte presque exclusivement sur la possibilité pour la société, dans le cadre de la présente demande, d'utiliser la PAQC réalisée au cours de son année d'imposition 20X1, le même raisonnement s'applique également à la perte réalisée par la société pour son année d'imposition 20X2.

Or, dans le cas présent, le contribuable n'a produit aucune demande visant à modifier son report rétrospectif de la PAQC subie en 20X8 vers son année d'imposition 20X5 dans le délai imparti. Il vise plutôt à obtenir une substitution de pertes de façon à ne plus prendre en compte le report rétrospectif de la PAQC de 20X8 vers son année d'imposition 20X5. Cela a pour conséquence de rétablir le revenu imposable originalement déclaré par la société qui sera simultanément réduit à ***** \$ à l'aide d'un report prospectif de la PAQC subie par la société au cours de son année d'imposition 20X1 vers son année d'imposition 20X5.

Si elle était acceptée, une telle demande permettrait indirectement à la société de modifier sa demande de report rétrospectif de la PAQC subie en 20X8 vers son année d'imposition 20X5, hors délai, de façon à plutôt utiliser la PAQC subie en 20X1 (qui n'a jamais fait l'objet d'une déduction et qui est aujourd'hui échue) pour anéantir le revenu imposable réalisé au cours de son année d'imposition 20X5². L'octroi d'une telle demande permettrait également indirectement à la société de contourner la problématique au niveau de la possibilité de cotiser de nouveau son année d'imposition 20X5. Considérant ces faits, il ne semble pas approprié que Revenu Québec donne son approbation à une telle demande.

- 2) *Possibilité pour la société de déduire la PAQC réalisée en 20X1 dans son année d'imposition 20X5, et ce, dans le cadre d'une demande déposée en 20X19*

Habituellement, c'est dans l'année où un contribuable produit une déclaration de revenus dans laquelle il demande le report prospectif d'une PAQC que la quantification et la qualification de ladite PAQC sont évaluées par Revenu Québec, et ce, même si l'année d'imposition où la PAQC a été subie est prescrite ou que le montant de cette PAQC a initialement mal été évalué. De façon corollaire, des règles sont prévues aux articles 34 et suivants de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002) afin de s'assurer qu'un contribuable conserve les registres et pièces justificatives permettant de démontrer la véracité des montants déduits.

² Il y a lieu de préciser que l'année d'imposition 20X5 de la société a vraisemblablement fait l'objet d'une cotisation *****, et ce, uniquement à la suite du report rétrospectif de la PAQC réalisée en 20X8 à l'année d'imposition 20X5 de la société. Sans ce report rétrospectif, il serait impossible d'appliquer la PAQC réalisée en 20X1 à l'année d'imposition 20X5 de la société puisque Revenu Québec ne serait pas en mesure d'émettre un nouvel avis de cotisation afin de modifier le revenu imposable de la société pour son année 20X5. Or, dans le cadre de la présente demande de substitution de pertes, on prétend qu'il n'est pas nécessaire d'émettre une nouvelle cotisation puisque la modification souhaitée (appliquer la perte réalisée en 20X1 plutôt que celle réalisée en 20X8 à l'année d'imposition 20X5 de la société) n'entraîne aucune modification au niveau de l'impôt à payer vu la cotisation ***** émise à l'égard de l'année d'imposition 20X5 de la société à la suite de l'octroi du report rétrospectif de la perte réalisée en 20X8. Par ailleurs, la société ne souhaite plus considérer le report rétrospectif de la perte de 20X8 (bien qu'on veule néanmoins conserver la cotisation à ***** résultant directement dudit report) de façon à utiliser plutôt la perte réalisée en 20X1 pour réduire le revenu imposable de la société pour son année d'imposition 20X5, évitant ainsi de devoir cotiser à nouveau l'année 20X5 de la société.

De ce fait, on s'assure qu'un montant déduit à titre de PAQC dans le calcul du revenu imposable d'un contribuable pour l'année visée par un report puisse être modifié tant que le délai pour cotiser de nouveau prévu au sous-paragraphe *a* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI n'est pas expiré. Cela permet normalement à l'autorité fiscale, pendant cette période, de pouvoir constater la validité du montant reporté et, le cas échéant, émettre une cotisation afin de refuser en partie ou en totalité le montant de la PAQC déduite.

Dans le cas soumis, le fait de permettre à la société de substituer la PAQC subie en 20X1 à la PAQC subie en 20X8 afin de l'appliquer à l'encontre du revenu imposable réalisé par la société pour son année d'imposition 20X5 aurait pour conséquence de rendre très difficile, voire impossible, de valider la quantification et la qualification, en 20X19, de la PAQC subie en 20X1 (notamment en raison d'une problématique au niveau de la période de conservation des registres) au moment de son utilisation en 20X5.

Par ailleurs, même si un tel exercice pouvait être réalisé, Revenu Québec ne pourrait pas émettre, le cas échéant, une cotisation à l'égard de l'année d'imposition 20X5 du contribuable afin de refuser en partie ou en totalité le montant de la PAQC puisque cette année serait prescrite. Considérant ce fait, il ne semble pas approprié que Revenu Québec donne son approbation à une telle demande³.

3) *Les modifications demandées semblent contraires à diverses dispositions de la LI dont celles régissant le report de PAQC en plus de s'apparenter à de la planification fiscale rétroactive*

Le contribuable était le mieux placé pour savoir qu'il disposait d'un solde de PAQC en 20X1 et que ce solde pouvait être reporté de façon prospective au sens de l'article 727 de la LI. Or, le contribuable n'a pas choisi, initialement, d'utiliser cette PAQC au niveau du Québec bien qu'il ait exercé une telle discrétion au niveau fédéral. Cela tend à démontrer que le contribuable connaissait vraisemblablement l'existence d'une telle PAQC.

Dans le cadre d'une demande effectuée en 20X19, le contribuable souhaite maintenant faire revivre indirectement sa PAQC de 20X1, dont la période de report est échue depuis plusieurs années, par le biais d'une substitution de pertes.

³ *Greene v. MRN*, 95 D.T.C. 5078 (*Federal Court - Trial Division*), par 21 à 26 confirmé par 95 D.T.C. 5684 (*Federal Court of Canada - Appeal Division*).

Or, Revenu Québec ne peut pas accepter une telle demande qui aurait pour effet de rendre les règles encadrant le report des pertes prévues aux articles 727 et suivants de la LI inefficaces, en plus que ladite demande entraîne une augmentation et un rajeunissement du solde de PAQC de la société.

De surcroît, la demande s'apparente fortement à une planification fiscale rétroactive visant ultimement à rétablir la PAQC de 20X1 dont la période de report est échue depuis plus de 10 ans. À cet effet, diverses publications administratives énoncent que, dans de telles situations, les ajustements demandés ne seront pas octroyés⁴.

4) *Fermeture définitive d'une année d'imposition*

Une année d'imposition ne peut pas demeurer « ouverte » indéfiniment. À titre illustratif, le bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R5 qui constitue une politique administrative énonçant les conditions d'ouverture à une demande de révision d'un montant d'amortissement (dont la portée a également été élargie aux demandes de révision des autres déductions discrétionnaires) prévoit que le but d'une telle politique administrative est notamment de procurer de la certitude, de permettre aux autorités fiscales de tirer un trait sur les années d'imposition antérieures d'un contribuable et d'assurer la pleine application des délais de prescription ou de reports prévus par la LI⁵. Ainsi, un montant déduit ne doit pas seulement être véritable, il doit également être déduit en temps opportun.

Ici, les ajustements proposés au solde de PAQC du contribuable visent des années d'imposition qui sont terminées depuis plus de dix ans au moment où vous avez formulé la présente demande. À un moment donné, en l'absence d'une disposition légale précise permettant de déroger à la règle⁶, il faut être en mesure de tirer un trait sur les années d'imposition antérieures d'un contribuable.

⁴ Voir notamment : Revenu Québec, bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R5, « Révision du montant de la déduction pour amortissement du coût en capital réclamé » (21 juin 2018), par. 11; Revenu Québec, bulletin d'interprétation IMP. 1051-2/R1, « Dossier Équité – Remboursement demandé après le 31 décembre 2004 » (31 mars 2008), par. 5 et 6.

⁵ Revenu Québec, bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R5; Revenu Québec, lettre d'interprétation 14-021020-001, « Précisions concernant le bulletin d'interprétation IMP. 130-1/R4 – Révision du montant d'amortissement du coût en capital réclamé », 15 mars 2018.

⁶ Par exemple, quoique dans un contexte de cotisation, le sous-paragraphe i de l'alinéa b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI permet de cotiser en tout temps un contribuable qui fait notamment une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire lors de la production de sa déclaration de revenus.

- 6 -

5) *Correction d'une erreur et possibilité de recours*

Bien que Revenu Québec puisse corriger certaines erreurs ou omissions qu'il décèle lors du traitement d'une déclaration, il appartient au contribuable de remplir correctement sa déclaration et, par conséquent, d'y inscrire les données servant au calcul de son revenu. Ainsi, si une telle erreur ou omission passe inaperçue, le contribuable en est responsable tout comme il est et demeure toujours responsable du calcul de son impôt à payer.

Dans le cadre de la demande soumise, il semble que le contribuable (ou son conseiller de l'époque) a été l'auteur de sa propre malchance lors de l'utilisation de son solde de PAQC au niveau du Québec. Si l'erreur a été commise par un conseiller et qu'elle est de nature à le justifier, le contribuable ne demeure pas sans recours. Il pourra possiblement poursuivre son conseiller (qui possède habituellement une assurance responsabilité professionnelle) afin d'obtenir, le cas échéant, un dédommagement⁷.

De ce fait, vu les motifs énoncés précédemment, Revenu Québec considère qu'il n'est pas approprié d'accorder les modifications désirées dans votre demande.

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

Direction de l'interprétation relative
aux entreprises

⁷ *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada*, 2016 CSC 55, par. 42 et 43; *Toastmaster Inc. c. MRN*, 2011 CF 1309, par. 37 conf. par 2012 CAF 317.