



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 MAI 2020

OBJET : **OPINION FISCALE – TRAITEMENT FISCAL DES RABAIS SUR VOLUME D'ACHATS**
N/RÉF. : 19-047470-001

Contexte

La présente opinion donne suite aux demandes d'interprétation que le demandeur *****, ci-après « Direction », ainsi que la firme *****, ci-après « Firme », ont adressées à la Direction de l'interprétation relative aux entreprises respectivement *****, concernant le traitement fiscal applicable, en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », aux rabais à recevoir par la société *****, ci-après « Société », pour ses achats demeurant en stock à la fin de l'année d'imposition.

Direction est d'avis que Société devrait inclure dans le calcul de son revenu le montant total des rabais gagnés dans l'année d'imposition au cours de laquelle les achats correspondants ont été effectués, tandis que Société, représentée par Firme, estime que ces rabais viennent réduire le coût des stocks et sont donc pris en compte dans le calcul du revenu via la détermination du coût des marchandises vendues.

Faits

Les faits relatifs au présent litige, convenus par Direction et Firme, sont les suivants :

1. Société est, au Canada, le plus important *****. À ce titre, elle offre à sa clientèle ***** quelque ***** produits et, durant les années pertinentes, son chiffre d'affaires a varié de ***** \$ à ***** \$.

2. Société fait partie du Groupe ***** dont la société mère est la société *****, une société publique ayant son siège social aux États-Unis dont le chiffre d'affaires est de plus de ***** \$ et dont les actions sont négociées à la bourse de New York.
3. Les états financiers consolidés de ***** et des entités qui font partie du groupe, dont Société, sont établis conformément aux principes comptables généralement reconnus, ci-après « PCGR ». À cet égard, le Groupe ***** applique les principes comptables des États-Unis, ci-après « US GAAP », et ses états financiers sont audités par des auditeurs indépendants (***** depuis 20X1). À l'égard des questions en litige, US GAAP ne présentent pas de différences significatives par rapport aux normes internationales d'information financière, ci-après « IFRS ». À l'égard des années d'imposition de Société en litige, ces états financiers consolidés comportent la note suivante :

NOTE 1 SUMMARY OF SIGNIFICANT ACCOUNTING POLICIES

[...]

Cost of goods sold (COGS)

[...]

Rebates earned from vendors that are based on product purchases are capitalized into inventory as part of product purchase price. These rebates are credited to COGS based on sales. Vendor rebates that are earned on products sold are credited directly to COGS.

4. Pour chacun des exercices financiers considérés, Société a déterminé son bénéfice comptable conformément à ces principes et à ces normes. Il en est ainsi, notamment, du montant de ses ventes, du coût des marchandises vendues, de l'évaluation du coût de ses stocks et de son bénéfice. C'est la méthode « *first in first out* » ou « FIFO » qui est appliquée pour la détermination du coût de l'inventaire.
5. À tout moment pertinent, Société possède un inventaire comprenant entre ***** et ***** unités de gestion des stocks. Elle traite plus de ***** factures de fournisseurs par jour.

- ~~~~~
6. Société négocie et conclut avec ses fournisseurs des ententes, ci-après « Ententes-fournisseurs », lui donnant droit à des rabais sur les achats de marchandises qu'elle effectue auprès d'eux au cours d'une année donnée, ci-après « rabais sur volume d'achats » ou « rabais sur achats ». Ces ententes sont confidentielles entre les parties et résultent de leur négociation. C'est ainsi que les fournisseurs ont des listes de prix standards pour tous leurs clients et que les rabais prévus aux Ententes-fournisseurs sont des ajustements à ces prix.
 7. Dans la majorité des Ententes-fournisseurs, le taux de rabais prévu sur les achats est fixe. Dans les autres cas, il est déterminé en fonction du seuil d'achats qui aura été atteint dans l'année. La majorité des Ententes-fournisseurs prévoient également que Société a droit au rabais à partir du premier dollar d'achat, et ce, sans condition attachée au paiement des achats.
 8. Il est prévu aux Ententes-fournisseurs que les rabais s'accumulent durant l'année civile et formeront un montant qui ne sera payable à Société par le fournisseur concerné qu'en un seul versement l'année suivante. Ce paiement unique peut prendre la forme d'un paiement comptant fait à Société ou celle d'une réduction du solde du compte à payer relatif à ce fournisseur.
 9. Le montant total des rabais sur volume d'achats a été d'environ ***** \$ à ***** \$ en moyenne pour chaque année d'imposition sous vérification.
 10. Les rabais sur volume d'achats sont estimés par Société et font l'objet d'une écriture de journal mensuelle globale couvrant l'ensemble des fournisseurs. Société comptabilise ce montant au débit du compte « *Volume Rebates Receivable* » qui est un compte de bilan, ainsi qu'au crédit du compte de résultat « *Rebates Earned* ». Le compte « *Rebates Earned* » est groupé en réduction du poste « Coût des marchandises vendues » présenté à l'état des résultats.
 11. De plus, sur une base mensuelle, Société estime aussi le montant des rabais gagnés qui est inclus dans l'inventaire à la fin du mois concerné et fait un ajustement à la hausse ou à la baisse, selon le cas, au compte « *Rebate Content in Inventory* » qui est un compte de bilan, de même qu'un ajustement à la hausse ou à la baisse au compte « *Rebates Earned* » à titre d'ajustement au coût des marchandises vendues présenté à l'état des résultats.
 12. Les montants de rabais estimés mensuellement sont fiables et raisonnables et reflètent les Ententes-fournisseurs et les achats réalisés.

- ~~~~~
13. Société comptabilise ses marchandises comme faisant partie de l'inventaire (donc du bilan) lorsque la marchandise achetée d'un fournisseur est reçue, et c'est au même moment qu'est comptabilisé le compte à payer au fournisseur. L'inventaire est d'abord comptabilisé au coût régulier (sans tenir compte des rabais accordés) conformément aux Ententes-fournisseurs. Lorsque la facture d'un fournisseur est reçue, celle-ci est appariée au compte payable créé lors de la réception de la marchandise concernée. Cet appariement de la facture avec le compte payable n'a pas d'impact sur le montant porté à l'inventaire puisque ce montant a été comptabilisé au moment de la réception de la marchandise.
 14. Le montant du compte « *Volume Rebates Receivable* » est comptabilisé à un moment différent de celui de la réception de la marchandise et de la comptabilisation de l'inventaire. Il n'y a pas de montant de rabais à recevoir pour un achat donné qui apparaît sur la facture transmise par un fournisseur. En effet, le fournisseur n'autorise pas Société à payer un montant moindre que celui apparaissant sur la facture pour tenir compte du rabais puisque l'entente prévoit que le rabais ne donnera lieu qu'à un seul paiement global pour l'ensemble des achats de l'année. Aussi, le montant de rabais à recevoir est estimé et comptabilisé une fois par mois pour l'ensemble des fournisseurs, par opposition à la réception des marchandises qui se produit des milliers de fois par jour.
 15. Le compte « *Volume Rebates Receivable* » n'est pas présenté en réduction du compte de passif « Comptes à payer – fournisseurs », mais est plutôt présenté distinctement à l'actif. Le montant gagné durant l'année à titre de rabais sur volume d'achats est intégré comme composante du coût des marchandises vendues à l'état des résultats.
 16. À la fin de chaque mois, Société procède à la détermination du montant des rabais sur achats qui se trouve inclus dans l'inventaire en utilisant un taux pondéré qu'elle applique à ce dernier. Les montants de tels rabais sur volume d'achats inclus à l'inventaire au ***** des années d'imposition 20X10 à 20X13 sont les suivants : 20X10 : ***** \$; 20X11 : ***** \$; 20X12 : ***** \$; 20X13 : ***** \$.
 17. Cette détermination du montant des rabais sur volume d'achats contenu dans l'inventaire entraîne le débit ou le crédit (selon que l'inventaire augmente ou diminue) du compte « *Rebates Earned* » intégré au coût des marchandises vendues, et une compensation correspondante au poste de bilan relatif à l'inventaire « *Rebate Content in Inventory* ». Le compte « *Volume Rebates Receivable* » n'est pas affecté par cette écriture d'ajustement à la fin de chaque mois.

18. Cette écriture a pour effet de réduire ou d'augmenter le revenu gagné dans l'année relatif aux rabais sur volume d'achats et de réduire ou d'augmenter le coût de l'inventaire présenté au bilan au *****. Le coût de chacune des ***** d'unités de gestion des stocks n'est pas ajusté puisque le compte « *Rebate Content in Inventory* » est un compte créditeur groupé avec l'inventaire au bilan. En étant groupé avec les comptes d'inventaires, le solde de ce compte a simplement pour effet de réduire le montant de l'inventaire de fin d'année apparaissant au bilan.
19. La vérification effectuée par Direction a porté sur les exercices financiers (années d'imposition) de Société se terminant les ***** 20X9, 20X10 et 20X11. Les changements au calcul du revenu qui sont proposés par Direction touchent les années d'imposition 20X11, 20X12 et 20X13. Par cette proposition, Direction entend ajouter au revenu de Société pour l'année 20X11 le montant des rabais sur volume d'achats (***** \$) que cette dernière a établi comme afférant à son inventaire de fin d'année. En ce qui concerne l'année 20X12, il entend ajouter le montant de même nature de ***** \$ établi par Société comme afférant à son inventaire de fin pour cette année et il déduit en conséquence le montant (***** \$) afférant à l'inventaire du début de cette période, vu son inclusion dans le revenu de l'année précédente (20X11). Il en va de même pour l'année d'imposition 20X13 alors que les rabais sur volume relatifs à l'inventaire de fin au montant de ***** \$ sont inclus au revenu et que sont retranchés ceux (***** \$) inclus au revenu de l'année précédente (20X12).

Arguments de Direction et de Firme

Au soutien de sa position, Direction soumet, en résumé, qu'en vertu de l'arrêt *Canderel* de la Cour suprême du Canada¹, c'est la notion de droit qui prime sur les normes comptables pour le calcul du bénéfice tiré d'une entreprise au niveau fiscal. Or, étant donné que Société détient un droit absolu et sans restriction sur les rabais sur volume d'achats à recevoir, ceux-ci peuvent se qualifier à titre de revenu gagné dans l'année correspondant aux achats aux fins fiscales. Direction appuie sa position sur la lettre n° 2010-0382161I7 de l'Agence du revenu du Canada, ci-après « ARC », ainsi que sur la décision *Kenneth B. S. Robertson Ltd. v. Minister of National Revenue*². Direction est également d'avis que le paragraphe 11 de la *Norme comptable internationale 2* ou

¹ *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 RCS 147.

² 2 DTC 655 (*Exchequer Court*).

IAS 2³ ne s'applique pas à Société, car cette norme comptable porte sur des rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires portés en réduction du prix d'achat, tandis que les rabais sur volume d'achats de Société ne consistent pas, en vertu des Ententes-fournisseurs, en une réduction du prix d'achat, mais plutôt en une contribution monétaire. Enfin, Direction est d'avis que le paragraphe w de l'article 87 de la LI pourrait s'appliquer pour inclure les rabais sur volume d'achats à recevoir par Société dans le calcul de son revenu puisqu'il pourrait s'agir de montants reçus dans l'année à titre de paiements incitatifs, étant donné que le terme « montant » est défini à l'article 1 de la LI comme signifiant notamment des droits exprimés en termes de montant d'argent, ou leur valeur exprimée en argent.

Pour sa part, et toujours en résumé, Firme est d'avis que le traitement fiscal des rabais sur volume d'achats adopté par Société est conforme à la LI car, en vertu des PCGR, plus particulièrement l'IAS 2, le coût d'achat des marchandises (vendues et en inventaire) doit être déterminé en retranchant de leur coût apparent les rabais, escomptes et autres items semblables. Firme fait valoir que ces rabais ne constituent pas des revenus en soi, car l'entreprise de Société ne consiste pas en la vente de rabais, mais qu'ils constituent une réduction du coût de ses marchandises aux fins d'établir l'évaluation des biens décrits dans un inventaire en vertu de l'article 83 de la LI. Firme fait également valoir que la position de Société ne fait pas en sorte que les rabais ne sont pas imposés, mais simplement que le montant des rabais est imposé lorsque les marchandises sont vendues conformément au principe de rattachement des dépenses aux revenus, lequel est un principe fondamental de la comptabilité d'exercice.

Questions

Direction et Firme veulent savoir si leur position respective est bien fondée. Plus spécifiquement, Direction pose les questions suivantes en regard des faits ci-dessus exposés :

1. Le fait que les rabais sur volume d'achats soient calculés à partir du premier dollar et soient payables de façon inconditionnelle et calculés selon un taux fixe pourrait-il faire en sorte que ces rabais pourraient être considérés comme étant une réduction du prix d'achat et non comme un revenu?

³ Norme comptable internationale 2 – Stocks, plus connue sous son nom anglais *International Accounting Standard* ou l'acronyme IAS (en l'occurrence l'*International Accounting Standard 2 – Inventories* ou IAS 2).

- ~~~~~
2. Le traitement comptable des rabais sur volume d'achats et les Ententes-fournisseurs (selon lesquelles Société détient un droit irrévocable et absolu sur ce montant) pourraient-ils faire en sorte que Société devrait, en vertu de l'article 80 de la LI, considérer tous ces rabais gagnés comme devant faire partie du revenu de l'année courante?
 3. Dans le cas où l'article 80 de la LI ne s'applique pas, est-ce que le paragraphe *w* de l'article 87 de la LI pourrait s'appliquer et faire en sorte qu'on pourrait alors considérer ces rabais sur volume d'achats gagnés dans l'année courante comme étant un paiement incitatif reçu et devant être inclus dans le calcul du revenu de Société?

Opinion

Nous répondons aux questions spécifiques dans l'ordre dans lequel elles ont été posées.

Réserve

Nous n'avons pas analysé les US GAAP appliqués par Société en regard des questions en litige. Aussi, la présente opinion est rendue sous réserve que Société ait appliqué correctement les normes comptables des États-Unis, en l'occurrence les normes établies par le Financial Accounting Standards Board (FASB), et que celles-ci ne présentent pas de différences significatives par rapport aux IFRS pour tout ce qui concerne les sujets abordés dans la présente opinion.

Question 1

« Le fait que les rabais sur volume d'achats soient calculés à partir du premier dollar et soient payables de façon inconditionnelle et calculés selon un taux fixe pourrait-il faire en sorte que ces rabais pourraient être considérés comme étant une réduction du prix d'achat et non comme un revenu? »

L'arrêt *Canderel* de la Cour suprême du Canada⁴ pose le cadre d'interprétation aux fins de déterminer le bénéfice en vertu du paragraphe 9(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), ci-après « LIR ». Ce cadre d'analyse, qu'il convient

⁴ Précité, note 1, par. 42.

~~~~~

d'appliquer pour répondre à la question soumise, se résume comme suit : la détermination du bénéfice en vertu de l'article 80 de la LI (paragraphe 9(1) de la LIR) est une question de droit et, dans le cas où aucune règle juridique précise n'a été élaborée, que ce soit dans la jurisprudence ou en vertu de la LI, le contribuable est libre de calculer son revenu conformément aux principes généraux reconnus et d'adopter celui parmi ces principes qui convient dans les circonstances particulières, qui n'est pas incompatible avec le droit et qui donne une image fidèle de son bénéfice pour l'année.

1) *Les dispositions législatives pertinentes*

La LI ne comporte aucune disposition traitant spécifiquement des rabais dans le cadre de la détermination du bénéfice requise par l'article 80 de la LI.

L'article 83 de la LI édicte qu'aux fins de calculer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition provenant d'une entreprise qui n'est pas un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, les biens décrits dans un inventaire doivent être évalués à la fin de l'année soit au moindre de leur coût d'acquisition pour le contribuable et de leur juste valeur marchande à la fin de l'année, soit d'une manière prescrite.

La LI ne définit pas les expressions « coût » et « coût d'acquisition ».

Puisque la LI ne comporte aucune règle juridique précise concernant le traitement fiscal des rabais en regard de l'article 80 de la LI, il convient d'examiner si le traitement fiscal de ceux-ci a fait l'objet d'une attention particulière ou peut faire l'objet d'une détermination en regard des principes dégagés de la jurisprudence, des règles de droit établies ou des principes commerciaux reconnus.

2) *La jurisprudence et les règles de droit*

Dans la décision *Kenneth B. S. Robertson*<sup>5</sup>, la Cour de l'Échiquier a établi qu'un critère important pour déterminer si une somme reçue par un contribuable constitue un revenu consiste à établir s'il a un droit absolu et sans restriction à cette somme. La Cour a exposé ce critère comme suit :

---

<sup>5</sup> Précitée, note 2.

~~~~~

*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 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 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?*

[Soulignement ajouté]

Seize ans plus tard, la Cour de l'Échiquier, dans la décision *Minister of National Revenue v. John Colford Contracting Company Limited*⁶, réitéra le critère qu'elle avait établi dans la décision *Robertson* et l'appliqua dans les termes suivants à une retenue de garantie à recevoir par un entrepreneur qui œuvrait dans le domaine de la fourniture et de l'installation d'équipements de plomberie et chauffage :

*As "amount receivable" or "receivable" is not defined in the Act, I think one should endeavour to find its ordinary meaning in the field in which it is employed. [...] 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. A second meaning, as mentioned by Cameron J., is "to be received," and Eric L. Kohler, in *A Dictionary for Accountants, 1957 edition, p. 408, defines it as "collectible, whether or not due."* These two definitions, I think, connote entitlement.*

[Soulignements ajoutés]

⁶ 60 DTC 1131 (décision confirmée sans motifs par la Cour suprême du Canada (62 DTC 1338)).

~~~~~

Ce critère a été réaffirmé par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Ikea Ltd. c. Canada*<sup>7</sup>, dans lequel la Cour expose que la décision *Robertson* vient confirmer ce qui, en droit fiscal, est connu sous le nom de « principe de réalisation », principe selon lequel « une somme peut avoir la nature d'un revenu même si elle n'est pas effectivement reçue par le contribuable mais seulement « réalisée » conformément à la méthode de la comptabilité d'exercice »<sup>8</sup>.

Plus récemment, dans l'arrêt *Kruger Incorporée c. Canada*<sup>9</sup>, le juge en chef de la Cour d'appel fédérale a fait le commentaire suivant à propos du principe de réalisation :

[59] Je crois comme l'appelante que le juge de la Cour de l'impôt, en formulant cette conclusion, a assimilé le principe de réalisation à un principe d'application générale, ce qui va à l'encontre des arrêts *Canderel* et *Ikea* de la Cour suprême. Il ressort clairement de ces deux arrêts que l'on peut remplacer le principe de réalisation par d'autres méthodes de calcul du revenu sous le régime de l'article 9 de la Loi dans les cas où il peut être établi que celles-ci donnent une image plus fidèle du revenu du contribuable pour l'année en cause (voir en particulier l'arrêt *Ikea*, aux paragraphes 40 et 41).

Comme on peut le constater, le critère établi par la Cour de l'Échiquier dans les décisions *Robertson* et *Colford* n'est pas un principe d'application générale de qualification d'une somme à titre de revenu, mais plutôt un principe établissant les conditions afférentes à un produit ou un revenu qui permettront d'en constater la réalisation. D'ailleurs, la qualification des sommes à titre de revenu n'était pas en cause dans ces décisions<sup>10</sup>.

Tel n'était cependant pas le cas dans l'arrêt *Ikea*, où la Cour, en plus d'avoir à déterminer la pertinence de l'application du principe de réalisation à la somme en cause – un paiement d'incitation à la location –, devait au préalable déterminer si cette somme constituait un revenu ou une rentrée de capital. À cet égard, la Cour rappela la règle applicable établie par la jurisprudence : si un paiement est fait à un contribuable à titre

---

<sup>7</sup> [1998] 1 RCS 196.

<sup>8</sup> *Id.*, par. 37.

<sup>9</sup> 2016 CAF 186.

<sup>10</sup> Dans la décision *Robertson*, il s'agissait d'honoraires gagnés par un agent d'assurance qui, selon la Cour, « were clearly items of profit or gain to the appellant from its business [...] ». Dans la décision *Colford*, il s'agissait de sommes à recevoir pour des travaux, à propos desquelles la Cour précisa ce qui suit : « We are concerned with a question of principle rather than one of amount. If the amounts in question were not included in 1953, they had to be taken into account in a subsequent year ».

de remboursement du coût d'un bien immobilisé, il doit être traité comme une rentrée de capital aux fins de l'impôt; par contre, un paiement fait à titre de remboursement d'une dépense imputable au compte de produits doit être traité comme un revenu<sup>11</sup>. La Cour examina ensuite comment le tribunal de première instance avait appliqué cette règle : après avoir noté qu'un revenu *lié* à une entreprise n'est pas nécessairement un revenu *tiré de* cette entreprise, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt conclut que le paiement d'incitation à la location ne pouvait être lié à aucune dépense en immobilisations ou fin d'immobilisation et qu'il s'agissait plutôt d'une rentrée qui, bien que n'ayant pas été tirée de la vente de biens ou de services offerts par Ikea, était directement et inextricablement liée à la dimension économique de l'opération. Le juge Bowman estima que ce paiement influait immédiatement sur les frais devant être payés en raison des opérations commerciales d'Ikea et, donc, que la rentrée devait être inscrite au compte des produits parce que, essentiellement, elle constituait le remboursement de dépenses qui étaient aussi imputables à ce compte (c'est-à-dire soit le paiement du loyer, soit la prise en charge d'autres obligations accessoires à l'exploitation de l'entreprise dans les locaux, ou les deux).

La Cour suprême déclara n'avoir trouvé aucune erreur dans le raisonnement et la conclusion du juge Bowman<sup>12</sup>, et ajouta la remarque suivante<sup>13</sup> :

Il est certainement possible qu'une rentrée de fonds puisse ne constituer ni une rentrée de capital ni un revenu aux fins de la Loi; si une somme n'est pas reçue d'une « source » de revenu, selon la définition que les tribunaux ont donnée à ce terme, il est possible qu'elle ne soit pas du tout imposable : voir, par exemple, *Schwartz c. Canada*, [1996] 1 R.C.S. 254. Chaque rentrée de fonds doit être examinée individuellement pour déterminer sa véritable nature, et il serait certes inapproprié de qualifier automatiquement une rentrée de fonds de revenu du seul fait qu'elle n'est pas une rentrée de capital.

Outre le principe de réalisation, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Canderel*<sup>14</sup>, a reconnu l'importance du principe de rattachement, principe général selon lequel le calcul du bénéficiaire exige d'appliquer aux revenus les dépenses engagées dans le but de les gagner. La Cour fit les observations suivantes à ce propos<sup>15</sup> :

---

<sup>11</sup> [1998] 1 RCS 196, par. 23.

<sup>12</sup> *Id.*, par. 26.

<sup>13</sup> *Id.*, par. 27.

<sup>14</sup> Précité, note 1.

<sup>15</sup> *Id.*, par. 49.

~~~~~

Cette notion, qui n'est guère nouvelle (voir l'arrêt *Irwin*, précité, par exemple), tend manifestement à la recherche d'une image fidèle du revenu du contribuable. Dans les cas où une dépense est engagée principalement dans le but précis de gagner un revenu distinct et identifiable, on obtiendra en général une image plus fidèle du bénéfice en déduisant cette dépense du revenu imposable au cours de l'année où le revenu est réalisé. Cependant, la question de savoir si une dépense particulière a dans les faits été effectuée principalement à cette fin et s'il est possible ou appropriée [*sic*] de « rattacher » cette dépense à un revenu précis, soit courant soit futur, donnera toujours lieu à discussion, à la lumière des principes commerciaux reconnus.

Par ailleurs, dans l'arrêt *Ministre du Revenu National c. Shofar Investment Corporation*¹⁶, la Cour suprême du Canada fit les commentaires suivants à propos du paragraphe 14(2) de la LIR, qui correspond à l'actuel paragraphe 10(1) de la LIR, soit l'équivalent de l'article 83 de la LI :

Un paiement dû par une société commerciale pour un bien en stock n'est pas, en soi, déductible du revenu. Comme le souligne le juge en chef Jackett, l'usage « qui est devenu un principe de droit » dans le calcul du profit d'une entreprise commerciale, veut qu'on déduise du produit total des ventes le coût des ventes, calculé en ajoutant la valeur attribuée aux stocks au début de l'année au coût des acquisitions durant l'année, moins la valeur de l'inventaire à la fin de l'année.

Les paragraphes (2) et (3) de l'art. 14 de la Loi contiennent des dispositions impératives relativement à l'évaluation des stocks :

14. (2) Aux fins du calcul du revenu, les biens décrits dans un inventaire doivent être évalués à leur prix coûtant pour le contribuable ou à leur juste valeur marchande, selon le moindre des deux, ou de telle autre manière que les règlements peuvent autoriser.

(3) Nonobstant le paragraphe (2), aux fins du calcul du revenu pour une année d'imposition, les biens décrits dans un inventaire au commencement de l'année doivent être évalués au même montant que celui auquel ils l'ont été à l'expiration de l'année précédente, aux fins du calcul du revenu pour cette année précédente.

¹⁶ [1980] 1 R.C.S. 350.

La valeur des stocks, utilisée pour établir le profit, est calculée sur la base du prix coûtant ou de la juste valeur marchande, selon le moindre des deux, ou de telle autre manière que les règlements peuvent autoriser. Donc, en vertu du par. 14(2), le coût d'un bien en stock est un facteur pertinent quand il s'agit d'établir la valeur des stocks. Il peut, dans cette mesure, modifier le calcul du profit brut de l'entreprise, mais il n'est pas, en soi, déductible du revenu du contribuable. [...]

[Soulignement ajouté]

Dans l'arrêt *Friesen c. Canada*¹⁷, la Cour suprême du Canada a établi que le paragraphe 10(1) de la LIR, soit l'équivalent fédéral de l'article 83 de la LI, sanctionne le principe commercial et comptable reconnu selon lequel une entreprise doit évaluer les biens figurant dans son inventaire au moindre de leur coût et de leur valeur marchande. La Cour a mentionné que ce principe est une exception au principe général voulant que ni les bénéfices ni les pertes ne soient reconnus avant leur réalisation, et que ce principe représente, en outre, une dérogation au principe général voulant que les éléments d'actif soient évalués à leur coût d'origine; la raison d'être de cette exception particulière aux principes généraux est habituellement rattachée au principe de prudence¹⁸. Enfin, la Cour a fait l'observation suivante à propos des biens figurant dans un inventaire :

39. [...] la méthode d'évaluation établie au par. 10(1) [de la LIR] ne prévoit pas une déduction automatique du revenu, ni qu'un contribuable ayant des biens figurant dans un inventaire peut déduire toute perte de juste valeur marchande qui en découle. Le paragraphe 10(1) [de la LIR] précise plutôt comment l'évaluation doit se faire lorsque les principes comptables et commerciaux ordinaires établissent que la valeur des biens figurant dans un inventaire entre dans le calcul du revenu d'entreprise pour une année d'imposition.

[...]

44. Ainsi, en vertu des principes reconnus de la pratique des affaires et de la pratique comptable, la valeur des biens invendus figurant dans l'inventaire entre dans le calcul du revenu d'entreprise. Cela est fondé sur la présomption, en matière de comptabilité, que le fait de conserver en inventaire des biens invendus représente des frais pour une entreprise. [...]

¹⁷ [1995] 3 RCS 103.

¹⁸ *Id.*, par. XLV.

~~~~~

En ce qui concerne la notion de coût aux fins fiscales, la Cour fédérale, division de première instance, a fait le commentaire suivant dans la décision *Danford Evan Eugene Bodrug and National Trust Company, Executors of the Estate of Evan Wesley Bodrug v. The Queen*<sup>19</sup> :

*I have no problem with the submission of counsel for the plaintiffs that the cost of an asset is not restricted to the actual purchase price paid therefor. It seems clear that the cost of property may include brokerage fees, legal fees, commissions and other expenses incurred in connection with the acquisition of the property. In my view, the decision in Stirling does not necessarily restrict such an extended definition of the term "cost". However, I am of the opinion that it is clear authority for the proposition that the cost of an asset for the purposes of capital gains computation is limited to the costs of acquisition of that asset or, as Pratte J. put it, "the price that the taxpayer gave up in order to get the asset".*

Enfin, nous avons relevé deux décisions qui traitent spécifiquement des rabais. Dans l'arrêt *Oxford Motors Ltd. v. Minister of National Revenue*<sup>20</sup>, la Cour suprême du Canada devait déterminer le traitement fiscal d'un rabais, accordé par un fournisseur à un concessionnaire et détaillant d'automobiles, de 250 \$ sur chacune des voitures que le concessionnaire avait en inventaire. Plus précisément, la Cour devait déterminer si ce rabais constituait un gain en capital non imposable ou un revenu imposable, mais n'avait pas à déterminer la façon précise de comptabiliser ce rabais et de le prendre en compte dans le calcul du revenu du contribuable aux fins de la LIR. Cet arrêt n'est donc pas déterminant pour ce qui concerne la question soumise, mais les commentaires suivants de la Cour sont néanmoins instructifs en regard de cette question :

*The result of the offer made by Nuffield was that appellant's inventory of cars, if sold in Canada, would yield to it an additional gross profit of \$250 per car. Put alternatively, the cost of every car sold in Canada was reduced by \$250. The fact that the rebates took the form of credits against appellant's indebtedness to Nuffield, did not alter their true character, or make them merely the "forgiveness" of a past due debt incurred in a preceding year, as that term was used in the British-Mexican Petroleum case to which I shall refer presently. These rebates were intimately related to the appellant's trading operation, and in my opinion the profit realized from them was clearly a trading profit from the business.*

[Soulignements ajoutés]

---

<sup>19</sup> 90 DTC 6521.

<sup>20</sup> [1959] SCR 548.

~~~~~

Une autre décision, *Minister of National Revenue v. Enjay Chemical Co. Limited*²¹, soulève une question similaire et n'est donc pas déterminante pour ce qui nous concerne, mais les commentaires de la Cour sont, encore une fois, instructifs en regard de la question soumise. Dans cette affaire, le contribuable avait obtenu de son fournisseur une réduction de la somme qu'il devait pour l'achat d'un produit en inventaire. Après avoir considéré que le traitement fiscal approprié de la somme remise devait être établi en accord avec les « principes commerciaux ordinaires », la Cour en vint à la conclusion suivante :

I therefore maintain the appeal of appellant in part, finding that respondent should have reduced its cost of inventory on hand in 1962 by the sum of \$112,350 Canadian following the forgiveness of debt in this amount by Esso International Inc. and that this reduction should be reflected in its cost of goods sold in 1962 and 1963 by reference to the amounts of oxo-alcohol sold in each of those years respectively so that only that portion of the said sum of \$11350 attributable to respondent's 1962 sales should be included in its income for that year, which is the only year in issue before me, and I refer the assessment back to the Minister for re-assessment of respondent's 1962 taxation year on a basis not inconsistent with the terms of this judgment. Costs shall be in favour of appellant.

[Soulignement ajouté]

3) *Les principes commerciaux reconnus*

En ce qui concerne les principes commerciaux reconnus, nous attirons plus particulièrement l'attention sur le paragraphe 11 de l'IAS 2, qui mentionne ce qui suit²² :

Coûts d'acquisition

11 Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

[Soulignement ajouté]

²¹ 71 DTC 5293 (*Federal Court of Canada, Trial Division*).

²² *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (version électronique), Partie I – Normes IFRS®, Édition 2020, Normes IFRS® en vigueur au 1^{er} janvier 2020, Norme comptable internationale 2 – stocks.

4) *Application de la jurisprudence, des règles de droit et des principes commerciaux reconnus au présent cas*

Il convient tout d'abord de déterminer la nature, aux fins de l'impôt sur le revenu, des rabais sur volume d'achats à recevoir par Société, c'est-à-dire leur qualification en tant que revenu, rentrée de capital ou autre élément.

Ces sommes à recevoir sont qualifiées en tant que « rabais » dans les Ententes-fournisseurs. Le fait qu'elles ne réduisent pas le prix de vente des marchandises au moment de leur achat et soient payables comptant l'année suivante, ou portées en réduction du solde du compte à payer du fournisseur, ne change pas leur vrai caractère, comme l'expose l'arrêt *Oxford Motors Ltd.* précité : ce ne sont là, en effet, que des modalités accessoires aux Ententes-fournisseurs, dont l'essence est d'accorder à Société une réduction du prix de vente, ou rabais, à l'égard de marchandises qu'elle achète.

Par ailleurs, ces rabais sont intimement liés aux opérations commerciales de Société, plus précisément à ses acquisitions de marchandises. À première vue, on pourrait donc être porté à assimiler ces rabais à des paiements faits à titre de remboursement d'une dépense imputable au compte de produits et, par conséquent, conclure qu'ils doivent être traités comme un revenu aux fins fiscales selon la règle de qualification exposée dans l'arrêt *Ikea* précité. Cependant, comme l'enseigne la Cour suprême du Canada dans cet arrêt, chaque rentrée de fonds doit être examinée individuellement pour déterminer sa véritable nature, et elle ne se qualifie pas automatiquement de revenu du seul fait qu'elle n'est pas une rentrée de capital. Or, dans le présent cas, il faut justement tenir compte de la nature particulière des dépenses auxquelles se rattachent les rabais : comme l'indiquent les arrêts *Shofar Investment Corporation* et *Friesen* précités, le coût d'un bien en stock n'est pas, en soi, déductible du revenu du contribuable puisque, fondamentalement, c'est la valeur des biens figurant dans un inventaire qui entre dans le calcul du revenu d'entreprise pour une année d'imposition, y incluant la valeur de ces biens invendus. Pour cette raison, nous sommes d'avis que la règle de qualification d'une somme à titre de revenu, préalablement exposée, ne s'applique pas aux rabais sur volumes d'achats de Société.

Il convient donc d'établir, dans un deuxième temps, de quelle façon ces rabais sur volume d'achats doivent être pris en compte par Société dans le calcul de son revenu, en considérant que l'objectif est d'obtenir une image fidèle de son bénéfice pour l'année visée, et que Société est libre d'adopter toute méthode qui n'est pas incompatible avec les dispositions de la LI, les principes et les règles de droit dégagés de la jurisprudence et les principes commerciaux reconnus.

~~~~~

Rappelons qu'il fut jugé, dans l'arrêt *Ikea* précité, que l'application du principe de réalisation permettrait une image plus fidèle du revenu de la société en regard de la réception d'un paiement d'incitation à la location; la Cour fit les observations suivantes à cette occasion :

39 [...] Le « principe du rattachement » n'est pas une règle de droit dominante, et il n'y a aucune raison de l'appliquer comme principe supplantant ou remplaçant le « principe de réalisation », qui revêt une importance clé dans les présentes circonstances. De fait, je ne vois pas comment, en l'espèce, le fait d'amortir le PIL [paiement d'incitation à la location] pourrait donner une image plus fidèle du revenu que son inclusion immédiate. [...]

40 [...] je ne vois pas comment on pourrait affirmer qu'un PIL auquel le bénéficiaire a droit dès qu'il assume les obligations que lui fait un contrat se rapporte à des dépenses futures. La contrepartie pour le PIL n'est pas le paiement futur du loyer, mais plutôt la prise en charge immédiate des obligations contractuelles. Dans un tel cas, sauf stipulation contraire de l'accord relatif au paiement d'incitation à la location, et en l'absence de texte de loi ou d'arrêt à l'effet contraire, le principe de réalisation s'impose comme celui qui donnera une image plus fidèle du revenu du contribuable.

[Soulignements ajoutés]

Dans le présent cas, les rabais sur volume d'achats sont directement reliés à des opérations régulières de Société, soit l'acquisition de marchandises, et ne constituent donc pas une contrepartie reliée à un évènement ponctuel comme dans l'arrêt *Ikea*. Or, tel qu'indiqué précédemment, l'acquisition de marchandises constitue une dépense d'une nature spéciale aux fins fiscales puisque le coût d'un bien en stock est régi par l'article 83 de la LI qui sanctionne le principe commercial et comptable reconnu relatif à l'évaluation des biens décrits dans un inventaire, lequel constitue une exception au principe de réalisation selon l'arrêt *Friesen* précité. En outre, en vertu du principe du rattachement, « les diverses composantes des charges qui constituent le coût des marchandises vendues sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens »<sup>23</sup>. Le principe de réalisation ne s'impose donc pas d'emblée comme celui qui donnerait une image plus fidèle du revenu de Société en regard de ses rabais sur volumes d'achat.

---

<sup>23</sup> *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (version électronique), Partie II – Normes comptables, Comptabilisation générale, Chapitre 1000 – Fondements conceptuels des états financiers, par. 45.

De fait, les PCGR ont pour vocation de résoudre de nombreux problèmes, dont les problèmes de présentation et ceux reliés à l'évaluation et au moment de la comptabilisation associés aux réductions de prix, et le paragraphe 11 de l'IAS 2 prévoit explicitement que les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires doivent être déduits pour déterminer les coûts d'acquisition des stocks. Or, tel que mentionné précédemment, l'expression « coût d'acquisition » employée à l'article 83 de la LI n'est pas définie, non plus que le mot « coût ». Cependant, en tenant compte de la portée donnée à ce mot dans la décision *Danford Evan Eugene Bodrug and National Trust Company, Executors of the Estate of Evan Wesley Bodrug* précitée, et de l'objectif de l'article 83 de la LI d'incorporer le principe commercial et comptable reconnu relatif à l'évaluation des biens décrits dans un inventaire, nous sommes d'avis que l'expression « coût d'acquisition » dans cette disposition doit recevoir une interprétation libérale permettant l'application du paragraphe 11 de l'IAS 2<sup>24</sup>.

En ce qui concerne l'argument de Direction selon lequel l'IAS 2 ne s'appliquerait pas à Société du fait que cette norme comptable se limiterait aux rabais commerciaux portés en réduction du prix d'achat, nous ne pouvons le retenir, car la littérature comptable que nous avons analysée ne mentionne pas cette limitation. Au contraire, cette norme comptable vise tous les types de rabais (rabais de gros ou sur volume d'achats, rabais sur forfait, rabais pour clientèle cible), dès lors qu'ils sont connus au moment de l'achat :

Les rabais se distinguent des autres réductions, car ils sont connus au moment de l'achat. On comptabilise donc uniquement le montant net (coût de base diminué des rabais). Les ristournes, remises pour défaut, rendus sur achats et escomptes sur achats pourront diminuer, dans certaines

---

<sup>24</sup> Au soutien de cette position, nous reproduisons les propos suivants tirés de l'ouvrage *Timing and Income Taxation* : « [...] there is a strong argument that a special meaning of "cost" is appropriate in subsection 10(1) [de la LIR] because that provision effectively incorporates accounting principles and practices with respect to inventory, which provide detailed guidance for the determination of the cost of inventory. » (Brian J. Arnold, Colin Campbell et al., *Timing and Income Taxation, Second Edition (2015)*, Toronto, Canadian Tax Foundation, p. 635.) Voir également le Bulletin d'interprétation IT-473R – Évaluation des biens figurant à un inventaire, publié par l'ARC en date du 21 décembre 1998, où il est mentionné ce qui suit au paragraphe 10 : « Le terme « coût » utilisé dans l'expression « coût d'acquisition pour le contribuable » à l'article 10 [de la LIR] désigne le coût initial de l'article particulier figurant à l'inventaire en plus de toutes les dépenses qui peuvent raisonnablement être considérées comme ayant été engagées pour que cet article soit dans l'état et à l'endroit où il se trouve à la fin de l'année d'imposition. ». En ce qui concerne l'origine de l'expression « coût d'acquisition », l'ouvrage *Timing and Income Taxation*, précité, en donne l'explication suivante (p. 635) : « [...] in response to the Friesen case, subsection 10(1) was amended to clarify that the relevant cost was the original acquisition cost, not a lesser amount if inventory is written down to its fair market value.<sup>141</sup> Consistent with the legislative history of the provision, the CRA considers the word "cost" to mean cost as determined in accordance with the case law and accounting principles.<sup>142</sup> ».

~~~~~

circonstances, le montant réel payé par l'acheteur. Ces éléments diminuent aussi le coût mais peuvent nécessiter un suivi distinct, car ils seront connus uniquement plus tard²⁵.

Enfin, en ce qui concerne la lettre n° 2010-038216117 de l'ARC invoquée par Direction, nous ne pouvons pas déterminer avec certitude si elle soutient sa position puisqu'elle semble établir une distinction entre les rabais en général et les remises ou ristournes assujetties à une condition, comme en fait foi l'extrait suivant :

En général, les rabais dont bénéficie un contribuable au moment de l'achat constituent une réduction du prix d'achat payé par le contribuable et ne représentent pas un revenu pour ce dernier.

Par contre, les remises ou ristournes payées ou payables accordées après l'achat constituent du revenu brut pour le contribuable. Ainsi, une remise ou une ristourne, qui n'est pas accordé [sic] au moment de l'achat, et qui dépend d'un évènement futur, doit être pris [sic] en compte dans le calcul du revenu en vertu du paragraphe 9(1) [de la LIR].

[Soulignement ajouté]

Si tant est que cette lettre signifierait que les rabais sur volume d'achats de marchandises doivent être considérés comme un revenu pour l'année des achats plutôt que d'être portés en réduction du prix d'achat, nous serions en désaccord avec cette position.

En conclusion, nous répondons affirmativement à la question soumise pour les raisons exposées précédemment, et nous précisons que nous sommes d'avis que la méthode employée par Société pour la comptabilisation de ses rabais sur volume d'achats donne une image fidèle de son revenu pour l'année, que cette image est compatible avec la LI²⁶, la jurisprudence²⁷ et les principes commerciaux reconnus²⁸, tandis que la méthode préconisée par Direction n'est pas requise par un principe ou une règle de droit d'application générale, ni avérée comme fournissant une image plus fidèle de ce revenu.

²⁵ Jocelyne Gosselin, Sylvain Durocher *et al.*, *Comptabilité intermédiaire – Analyse théorique et pratique*, Chenelière Éducation (feuilles mobiles, mise à jour 2019), Montréal, p. 7.17.

²⁶ En particulier avec l'article 83 de la LI.

²⁷ En particulier avec l'arrêt *Oxford Motors Ltd.*, précité, note 20, et la décision *Enjay Chemical Co. Limited*, précitée, note 21.

²⁸ En particulier avec l'IAS 2.

~~~~~

### Question 2

« Le traitement comptable des rabais sur volume d'achats et les Ententes-fournisseurs (selon lesquelles Société détient un droit irrévocable et absolu sur ce montant) pourraient-ils faire en sorte que Société devrait, en vertu de l'article 80 de la LI, considérer tous ces rabais gagnés comme devant faire partie du revenu de l'année courante? »

Non, pour les raisons exposées dans notre réponse à la question précédente.

### Question 3

« Dans le cas où l'article 80 de la LI ne s'applique pas, est-ce que le paragraphe *w* de l'article 87 de la LI pourrait s'appliquer et faire en sorte qu'on pourrait alors considérer ces rabais sur volume d'achats gagnés dans l'année courante comme étant un paiement incitatif reçu et devant être inclus dans le calcul du revenu de Société? »

Le paragraphe *w* de l'article 87 de la LI ne s'applique qu'à l'égard d'un montant qu'un contribuable « reçoit » dans l'année. Le mot « reçoit » n'est pas défini dans la LI, de sorte qu'il faut établir sa portée en recourant à la règle moderne d'interprétation des lois, selon laquelle il faut lire les termes de la loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur<sup>29</sup>.

Or, à plusieurs reprises, l'article 87 de la LI oppose le mot « reçoit » aux mots « à recevoir ». Ce choix d'expressions de la part du législateur connote l'emploi des méthodes de comptabilité de caisse et d'exercice<sup>30</sup>, ou vise explicitement l'emploi de méthodes de comptabilisation distinctes comme au paragraphe *c* de l'article 87, où il est mentionné qu'il faut inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou de biens « [...] tout montant reçu ou à recevoir dans l'année à titre d'intérêts, selon la méthode qu'il suit régulièrement pour calculer son revenu ».

---

<sup>29</sup> À titre d'illustration, voir l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. The Queen*, [1984] 1 RCS 536, où cette règle est exposée.

<sup>30</sup> Par exemple, dans la décision *Arthur A. Morscher v. The Minister of National Revenue*, 92 DTC 2214, la Cour canadienne de l'impôt mentionne ce qui suit à propos de l'alinéa 12(1)b) de la LIR (soit l'équivalent fédéral du paragraphe *b* de l'article 87 de la LI) : « *Paragraph 12(1)(b) indicates that the income from a business is computed on an accrual basis not cash basis and that a taxpayer is required to include any amount receivable in respect of property sold or services rendered even though the amount may not be due until the next year* ».

~~~~~

Plus généralement, comme nous l'avons exposé précédemment, la jurisprudence fiscale a donné aux expressions « *amount receivable* » (montant à recevoir) et « *receivable* » (à recevoir) un sens opposé au mot « reçu », connotant le droit de réclamer un montant par opposition à un montant à l'égard duquel ce droit a été exercé³¹.

On ne peut donc pas interpréter les mots « tout montant [...] qu'il reçoit dans l'année » employés au paragraphe *w* de l'article 87 de la LI comme visant des montants à recevoir, sur la base de la définition large du mot « montant » prévue à l'article 1 de la LI, car une telle interprétation de ces mots, dans leur contexte global et suivant leur sens ordinaire et grammatical, ne s'harmonise pas avec l'objet et l'esprit de la LI et l'intention du législateur. En effet, une telle interprétation mènerait à un résultat incohérent, car elle donnerait la même portée aux expressions « montant qu'il reçoit » et « montant reçu » employées à l'article 87 de la LI. Or, il faut présumer que tous les mots d'une loi doivent recevoir un sens et que le législateur ne peut avoir voulu des résultats absurdes³².

Pour ces raisons, nous répondons négativement à la question soumise.

³¹ *Minister of National Revenue v. John Colford Contracting Company Limited*, précité, note 6.

³² *Winters c. Legal Services Society*, [1999] 3 RCS 160, par. 47 et 48.