

Québec, le 7 février 2022

Objet : Honoraires de gestion – Interprétation des
articles 80 et 128 de la Loi sur les impôts
N/Réf. : 20-053965-001

*****,

La présente donne suite à votre demande d'interprétation *****.

Vous nous soumettez une demande d'interprétation relativement aux dispositions prévues aux articles 80 et 128 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », aux fins du calcul du revenu de deux sociétés sans lien de dépendance entre elles aux termes de leurs relations contractuelles dans le cadre d'une entente de gestion.

Plus particulièrement, vous désirez connaître l'interprétation de Revenu Québec quant au moment de l'inclusion ou de la déduction de certains honoraires et frais de gestion par les deux sociétés impliquées.

FAITS

Société A exploite une entreprise dans le domaine *****.

Société B exerce des activités professionnelles dont l'exercice est réservé aux membres d'un ordre professionnel particulier aux termes de la loi régissant la profession concernée.

Les activités de Société A et de Société B sont exercées dans les mêmes locaux, mais indépendamment l'une de l'autre.

Société A et Société B sont liées par une convention de gestion, ci-après la « Convention », en vigueur depuis plus de ***** ans.

La Convention prévoit que Société A rend des services de gestion à Société B tels que :

- sélectionner et conclure toute entente, convention, contrat relatif aux activités de Société B;
- gérer et effectuer, selon le cas, tous les services relatifs à la trésorerie, aux finances, aux services comptables et aux services juridiques requis aux fins de l'exercice des activités professionnelles de l'individu exerçant sa profession par l'entremise de Société B; et
- répartir les dépenses entre Société A et Société B.

Les revenus et les dépenses de Société A et de Société B sont gérés par Société A.

Société A effectue à chaque année d'imposition un partage des revenus et des dépenses entre elle et Société B. Chaque société déclare pour l'année d'imposition son revenu conformément à la LI et à la loi régissant les activités professionnelles exercées au sein de Société B.

Société B verse à chaque année d'imposition, conformément à la Convention, des honoraires de gestion raisonnables à Société A en considération des services de gestion rendus par Société A. Ces honoraires sont calculés selon un pourcentage des revenus de Société B. Ces honoraires sont inclus dans le calcul du revenu de Société A et déduits dans le calcul du revenu de Société B.

Une erreur d'interprétation de la Convention a été constatée en 20X5. Cette erreur d'interprétation a entraîné un calcul erroné des revenus et des dépenses pour les deux sociétés pour les années d'imposition 20X1 à 20X3 : Une partie des revenus de Société B a été incluse par erreur dans les revenus de Société A. Par conséquent, cette erreur a entraîné un calcul erroné des honoraires de gestion à payer par Société B. En effet, les honoraires de gestion étant fondés sur un pourcentage des revenus de Société B, les honoraires facturés par Société A à Société B ont donc été sous-évalués.

Cette erreur ne s'est pas reproduite pour les années 20X4, 20X5 et 20X6 puisque Société A et Société B ont pu effectuer les ajustements nécessaires dans leurs déclarations de revenus avant de les produire pour ces années.

Société A et Société B aimeraient faire un « rattrapage » relativement aux conséquences des erreurs reproduites dans les années 20X1 à 20X3, afin que le partage du revenu entre elles respecte la Convention et que les honoraires de gestion soient ajustés conséquemment.

Concernant les années 20X1 à 20X3, les deux éléments suivants seraient constatés pour Société A et Société B :

- un ajustement pour refléter la partie du revenu qui aurait dû être attribué à Société B, et non à Société A, pour ces années d'imposition conformément à la Convention;
- les honoraires de gestion que Société B doit verser à Société A pour ces années d'imposition relativement à cet ajustement.

Pour corriger la situation, Société A et Société B indiquent qu'elles pourraient soumettre à Revenu Québec des demandes de redressement pour leurs années d'imposition 20X1, 20X2 et 20X3 afin de refléter adéquatement dans le calcul de leur revenu respectif le revenu provenant du nouveau partage ainsi que les honoraires de gestion payables par Société B à Société A.

Or, Société A et Société B considèrent que cette façon de faire serait complexe puisque des déclarations de revenus modifiées devraient être produites pour chacune des années d'imposition concernées et que des états financiers modifiés devraient être dressés pour les exercices financiers concernés.

Elles proposent plutôt, à la suite d'une entente verbale entre elles, ci-après « Entente », d'effectuer l'ensemble des ajustements requis dans leur année d'imposition 20X7, plutôt que dans leurs années 20X1 à 20X3. Ainsi, pour l'année 20X7, d'une part, un montant serait ajouté au revenu de Société B, et réduit du revenu de Société A, pour tenir compte du revenu erronément attribué relativement aux années 20X1 à 20X3, et, d'autre part, un montant d'honoraires de gestion relatifs au revenu ainsi réattribué serait déduit dans le calcul du revenu de Société B et ajouté dans le calcul du revenu de Société A. Société A et Société B sont d'avis qu'en l'absence d'abus des dispositions de la LI, rien n'interdit cette façon de faire.

Enfin, vous nous indiquez de prendre pour hypothèse que les honoraires de gestion sont raisonnables.

VOTRE INTERPRÉTATION DE LA LI

Vous êtes d'avis que les dispositions de la LI, et plus particulièrement les articles 80 et 128 de cette loi, n'interdisent pas que les éléments suivants soient constatés pour l'année d'imposition 20X7 dans le cadre de l'Entente :

- la réattribution à Société B des revenus qu'elle a gagnés au cours des années 20X1 à 20X3, mais qui ont été imputés erronément à Société A et;
- la déductibilité dans le calcul du revenu de Société B des frais de gestion payables à Société A et l'inclusion de ces frais de gestion dans le calcul du revenu de Société A.

Vous mentionnez que la détermination du bénéfice est une question de droit. Le bénéfice tiré d'une entreprise pour une année d'imposition est déterminé en déduisant des revenus tirés de l'entreprise pour l'année les dépenses engagées pour gagner ces revenus.

Par ailleurs, vous êtes également d'avis qu'il n'y a pas de règles dans la LI qui interdisent la déduction, dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise, d'une rémunération ou d'honoraires versés en reconnaissance de services rendus au cours d'années antérieures, dans la mesure où cette rémunération est convenue dans une année subséquente dans le cadre d'une relation d'affaires.

De plus, vous soumettez que Société A et Société B n'ont pour seul objectif que de respecter la Convention, qu'elles ne tireront pas d'avantages fiscaux indus en vertu de la LI à effectuer ledit rattrapage, et que l'Entente n'a pas pour objectif d'abuser des dispositions de la LI, notamment par la réduction des impôts exigibles par l'une ou l'autre de ces sociétés.

QUESTIONS :

- 1- Est-ce que le revenu que Société B a gagné au cours des années 20X1 à 20X3, mais qui a été erronément attribué à Société A peut être retiré du revenu de Société A pour l'année 20X7 pour être plutôt ajouté au revenu de Société B pour l'année d'imposition 20X7, dans le cadre de l'Entente mentionnée précédemment?
- 2- Est-ce que les honoraires de gestion payables par Société B à Société A sur le revenu ainsi réattribué peuvent être déduits par Société B dans le calcul de son revenu pour l'année 20X7 et être inclus dans le calcul du revenu de Société A pour l'année d'imposition 20X7 dans le cadre de l'Entente mentionnée précédemment?
- 3- Dans le cas où les réponses aux questions 1 et 2 sont négatives, est-ce que Revenu Québec acceptera la production de déclarations de revenus modifiées pour les années d'imposition 20X1 à 20X3 alors que ces années d'imposition sont prescrites?

OPINION

La détermination du moment où un revenu est réalisé ou qu'une dépense est engagée est largement tributaire des faits. Ce n'est qu'après avoir examiné les circonstances propres à une situation précise, analysé la relation juridique entre les parties et considéré les dispositions législatives spécifiques qu'il est possible de déterminer le moment où un revenu est réalisé ou qu'une dépense a été engagée. Pour cette raison, il nous est impossible de répondre précisément à votre question. Cependant, nous espérons que les commentaires généraux suivants pourront vous être utiles.

Calcul du bénéfice

Concernant la détermination du bénéfice d'un contribuable, l'affaire *Canderel*¹ nous rappelle que :

1. La détermination du bénéfice est une question de droit.
2. Le bénéfice tiré d'une entreprise pour une année d'imposition est déterminé en déduisant des revenus tirés de l'entreprise pour l'année en question les dépenses engagées pour gagner ces revenus : *M.N.R. v. Irwin*² et *Associated Investors of Canada Ltd. v. M.N.R.*³.
3. Dans la détermination du bénéfice, l'objectif est d'obtenir une image fidèle du bénéfice du contribuable pour l'année visée.
4. Dans la détermination du bénéfice, le contribuable est libre d'adopter toute méthode qui n'est pas incompatible avec :
 - a. les dispositions de la législation fiscale;
 - b. les principes dégagés de la jurisprudence ou les « règles de droit » établies;
 - c. les principes commerciaux reconnus.
5. Les principes commerciaux reconnus, notamment ceux codifiés formellement dans les principes comptables généralement reconnus, ne sont pas des règles de droit, mais des outils d'interprétation. Dans la mesure où ils peuvent influencer le calcul du revenu, ils ne le feront qu'au cas par cas, selon les faits relatifs à la situation financière du contribuable.

¹ *Canderel Ltée c. La Reine*, [1998] 1 RCS 147, paragraphe 53.

² [1964] SCR 662.

³ [1967] 2 Ex CR 96.

6. En cas de nouvelle cotisation, une fois que le contribuable a prouvé qu'il a donné une image fidèle de son revenu pour l'année, image qui est compatible avec la Loi, la jurisprudence et les principes commerciaux reconnus, il incombe alors au ministre de prouver que le chiffre fourni ne donne pas une image fidèle ou qu'une autre méthode de calcul fournirait une image plus fidèle.

Par ailleurs, dans la décision *Symes*⁴, la Cour suprême du Canada a précisé que le paragraphe 18(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1, (5^e suppl.)), ci-après « LIR », (disposition fédérale équivalente à celle de l'article 128 de la LI), n'est pas le fondement premier de la déductibilité des dépenses. Le premier fondement est l'article 9 de la LIR (disposition fédérale équivalente à celle de l'article 80 de la LI). Voici les extraits pertinents de la décision *Symes* :

« En d'autres termes, le concept de « bénéfice » au par. 9(1) est en soi un résultat net qui présuppose des déductions de dépenses d'entreprise. Il est maintenant généralement reconnu que c'est le par. 9(1) qui autorise la déduction des dépenses d'entreprise; le par. 18(1) est limitatif seulement. Voir l'arrêt *The Queen c. MerBan Capital Corp.*, 89 D.T.C. 5404 (C.A.F.). ».

[Notre soulignement]

« En conséquence, dans l'analyse des déductions, il faut commencer par le par. 9(1), disposition qui englobe, comme l'a précisé le juge de première instance, un « critère des affaires » aux fins du calcul du bénéfice imposable. ».

[Notre soulignement]

Sur la base de la décision *Canderel*, nous partageons votre opinion que la détermination du bénéfice est une question de droit et que le bénéfice tiré d'une entreprise pour une année d'imposition est déterminé en déduisant des revenus tirés de l'entreprise pour l'année les dépenses engagées pour gagner ces revenus.

Vous mentionnez que Société B verse à chaque année d'imposition, conformément à la Convention, des honoraires de gestion raisonnables à Société A en considération des services de gestion rendus par Société A. Ces honoraires sont inclus dans le calcul du revenu de Société A et déduits dans le calcul du revenu de Société B. Nous comprenons que ces honoraires de gestion ont été facturés par Société A à Société B.

⁴ *Symes c. Canada*, [1993] 4 RCS 695.

Vous mentionnez également qu'une erreur d'interprétation de la Convention a été constatée en 20X5 et que cette erreur a entraîné le non-respect de celle-ci pour les années 20X1 à 20X3. Cette erreur d'interprétation a entraîné un calcul erroné du revenu des deux sociétés et, par voie de conséquence, un calcul erroné des honoraires de gestion.

Montant à recevoir

La notion de revenu mentionnée à l'article 80 de la LI comprend à la fois les sommes reçues et les sommes à recevoir. Au surplus, le paragraphe *b* de l'article 87 de la LI confirme l'obligation d'inclure dans la détermination du revenu en vertu de l'article 80 de la LI, tout montant à recevoir pour des biens vendus ou des services rendus dans l'exploitation d'une entreprise pendant l'année, même si ce montant ou une partie de celui-ci n'est pas exigible avant une année subséquente.

La LI ne définit pas l'expression « montant à recevoir ». La définition depuis longtemps acceptée par les tribunaux provient de la décision *John Colford Contracting Company Limited*⁵ de la Cour de l'Échiquier du Canada. Dans cette affaire, le juge Kearney dit à la page 441 :

[Traduction] « À défaut d'une définition contraire dans la loi, je pense qu'il ne suffit pas que le soi-disant bénéficiaire ait un droit précaire de recevoir la somme en question, mais il doit avoir un droit certain de la recevoir, même si elle n'est pas nécessairement exigible. ».

La Convention conclue entre Société A et Société B déterminait pour chacune des années d'imposition la répartition des revenus entre les deux sociétés et le montant des honoraires de gestion que Société A pouvait facturer à Société B. Ainsi, nous sommes d'avis qu'en vertu de l'article 80 de la LI et du paragraphe *b* de l'article 87 de la LI, Société A doit inclure dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition le montant des honoraires de gestion reçu ou à recevoir par elle en lien avec les services qu'elle a rendus dans cette année d'imposition, et ce, même si les honoraires de gestion sont devenus exigibles en 20X7 lors de leur facturation.

En conséquence, d'une part, les ajustements découlant du partage du revenu rectifié entre Société A et Société B et, d'autre part, les ajustements relatifs aux honoraires de gestion attribuables à ce partage rectifié doivent être reflétés dans l'année d'imposition antérieure dans laquelle le revenu a été

⁵ *M.N.R. v. John Colford Contracting Company Limited*, [1960] Ex CR 433.

erronément partagé entre les sociétés et dans laquelle les services afférents à ces honoraires de gestion ont été rendus par Société A à Société B. Les ajustements doivent donc être reflétés dans chacune des années d'imposition 20X1 à 20X3 au cours de laquelle le revenu a été erronément attribué et que les services afférents aux honoraires de gestion ont été rendus.

Dépenses déductibles

Les dépenses sont reconnues lorsqu'elles sont engagées, c'est-à-dire lorsqu'un contribuable a une obligation immédiate, mais non contingente de payer un montant même si le paiement n'est pas exigible immédiatement⁶.

À cet égard, l'article 128 de la LI prévoit essentiellement qu'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 à ces biens et dans celle où ils ont été engagés pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens. Ainsi, en vertu des articles 80 et 128 de la LI, les honoraires de gestion sont déductibles par Société B pour une année d'imposition lorsqu'ils sont payables en vertu de la Convention à l'égard de cette année et lorsqu'ils ont été engagés pour gagner un revenu d'honoraires dans cette année d'imposition.

Par conséquent, pour Société B, tout ajustement à la hausse du montant des honoraires de gestion découlant de l'erreur d'interprétation doit être reflété dans chacune des années d'imposition 20X1 à 20X3, et ce, même si ces honoraires ne sont devenus exigibles que lors de leur facturation en 20X7.

Il y a lieu de noter que les principes comptables généralement reconnus et plus particulièrement, les normes comptables pour les entreprises à capital fermé viennent appuyer le traitement fiscal applicable à la correction des erreurs, car elles prévoient que la correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue du résultat de la période au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée⁷.

Ainsi, selon ces normes comptables, il y a lieu de corriger les états financiers de Société A et de Société B pour les années d'imposition 20X1

⁶ *Fédération des Caisses Populaires Desjardins de Montréal et de l'Ouest du Québec c. Canada*, 2001 CAF 27.

⁷ Manuel de CPA Canada – Comptabilité – Partie II – Normes comptables pour les entreprises à capital fermé – Comptabilité générale – Chapitre 1506 *modifications comptables*, paragraphe 28.

à 20X3 pour rectifier ces erreurs, puisque ces derniers devront être soumis avec les déclarations de revenus des Sociétés pour ces années d'imposition.

Vous êtes également d'avis qu'il n'y a pas de règles dans la LI qui interdisent la déduction, dans le calcul du revenu d'une entreprise, d'une rémunération ou d'honoraires versés en reconnaissance de services rendus au cours d'années antérieures, dans la mesure où cette rémunération est convenue dans une année subséquente dans le cadre d'une relation d'affaires.

Nous comprenons que vous faites référence à une lettre d'interprétation⁸ publiée par Revenu Québec. Nous tenons à souligner que les faits présentés dans cette lettre diffèrent de ceux de la présente situation. En effet, dans cette lettre, la décision de verser un salaire avait été prise dans une année subséquente à celle dans laquelle les services avaient été rendus, donc l'obligation de payer les salaires a pris naissance au moment de la prise de décision. Ceci diffère de la situation présente où il s'agit plutôt de la correction d'une erreur d'interprétation dans l'application de la Convention, les honoraires ajustés auraient dû être facturés au cours des années antérieures et la répartition du revenu entre les deux sociétés aurait dû être effectuée conformément à cette Convention.

Ainsi, pour Société A et Société B, la seule façon de corriger les conséquences découlant de l'erreur d'interprétation serait de soumettre à Revenu Québec des demandes de redressement pour leurs années d'imposition 20X1, 20X2 et 20X3. Ainsi, Société A pourrait inclure dans le calcul de son revenu pour chacune de ces années les revenus d'honoraires de gestion supplémentaires et retirer le revenu qui aurait dû être attribué à Société B. Société B pourra ajouter à son revenu pour chacune de ces années le revenu qui aurait dû lui être attribué et elle pourra déduire dans le calcul de son revenu pour ces années les honoraires de gestion supplémentaires relatifs à ce revenu supplémentaire.

En conséquence, Revenu Québec ne peut vous confirmer que les divers ajustements mentionnés précédemment peuvent être effectués dans l'année d'imposition 20X7, et ce, malgré l'Entente intervenue entre Société A et Société B. Tant au niveau comptable que fiscal, rien ne tend à démontrer que le résultat obtenu en modifiant les résultats pour l'année d'imposition 20X7 constitue, au regard de l'article 80 de la LI, un reflet fidèle du revenu des deux sociétés pour cette année.

⁸ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 18-040774-001 « Frais de gestion et rattrapage de rémunération », 11 janvier 2019.

Production de déclarations de revenus modifiées – Années d'imposition prescrites

De façon générale, le ministre peut déterminer de nouveau l'impôt, les intérêts et les pénalités dans les trois ans ou les quatre ans, selon le cas⁹, à compter du jour de l'envoi d'un avis de première cotisation, et ce, en vertu des sous-paragraphes *a* et *a.0.1* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI.

Le ministre peut également faire une nouvelle cotisation, en tout temps, si un contribuable lui adresse une renonciation à la prescription au moyen du formulaire prescrit.

L'exercice de cette discrétion prévue au sous-paragraphe ii du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI étant une prérogative du ministre, celui-ci n'entend pas cotiser de nouveau systématiquement tous les contribuables qui font une demande de réduire leurs impôts, intérêts ou pénalités déjà cotisés.

Il appartient donc au ministre d'initier la procédure administrative visant l'obtention d'une renonciation à la prescription. Le bulletin d'interprétation IMP. 1010-2/R3¹⁰ énonce les situations pour lesquelles le ministre envisagera d'exercer ce pouvoir discrétionnaire. À cet égard, nous vous référons plus particulièrement aux paragraphes 8 et 9 de ce bulletin.

***** la correction d'erreur de bonne foi ne constitue pas, à notre avis, une situation pour laquelle le ministre envisagerait d'accorder une renonciation à la prescription.

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

Direction de l'interprétation relative
des entreprises

Direction de l'interprétation relative
aux mandataires et aux fiducies

⁹ Selon que la société est une société privée sous contrôle canadien ou non.

¹⁰REVENU QUÉBEC, Bulletin d'interprétation IMP. 1010-2/R3, « Renonciation à l'application des délais prévus aux sous-paragraphes *a*, *a.0.1* et *a.1* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi sur les impôts », 30 septembre 1994.