



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 23 OCTOBRE 2013

OBJET : **DÉDUCTION DES TAXES NON PERÇUES, NON REMISES DANS LE
CALCUL DU REVENU D'ENTREPRISE DU FOURNISSEUR D'UN BIEN OU
D'UN SERVICE**
N/RÉF. : 08-005294-001

Nous donnons suite à la demande d'interprétation que vous nous formuliez *****. Votre demande vise à connaître l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », lorsque le fournisseur d'un bien ou d'un service taxable ne perçoit pas délibérément les taxes et qu'il est cotisé par les autorités fiscales en réclamation des impôts liés aux revenus non déclarés et des taxes¹ non perçues et non remises.

Votre mise en situation

Au cours d'une vérification fiscale, il arrive souvent que des méthodes de vérification indirecte soient utilisées pour déterminer si un contribuable déclare tous ses revenus imposables. Les deux méthodes principalement utilisées par les vérificateurs sont la méthode des dépôts et la méthode de l'avoir net. Il existe également une variante de l'avoir net, appelée la méthode du mouvement de trésorerie. Toutes ces méthodes ont été à plusieurs reprises testées lors de litiges devant les tribunaux.

¹ Paragraphe 221(1) de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C., 1985, ch. E-15), ci-après désignée « LTA », et article 422 de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, chapitre T-0.1), ci-après désignée « LTVQ »; paragraphe 228 (2) de la LTA et article 437 de la LTVQ. La taxe sur les produits et les services est désignée par l'acronyme « TPS » et la taxe de vente du Québec par celui de « TVQ ».

La plupart des contribuables vérifiés avec ces méthodes sont en affaires. Ils exercent donc une activité commerciale générant des fournitures potentiellement sujettes à la TVQ et à la TPS.

Voici un exemple chiffré d'une cotisation émise pour réclamer les taxes de vente non perçues et non remises à l'égard d'un revenu non déclaré établi par une méthode de vérification indirecte :

Revenu d'entreprise déclaré	100 000 \$ (année fiscale 20X1)
Écart obtenu par méthode indirecte	<u>50 000</u> \$ (cotisation émise en 20X3)
Revenu d'entreprise révisé	<u>150 000</u> \$
Information transmise aux taxes de vente	
Revenus supplémentaires	<u>50 000</u> \$
Taxes nettes réclamées	
TPS (7 % X 50 000)	3 500 \$
TVQ (7,5 % (50 000 + 3 500))	<u>4 013</u> \$
Total	<u>7 513</u> \$

Interprétation demandée

1. Le montant réclamé par les autorités fiscales relativement à des taxes de vente non perçues est-il déductible dans le calcul du revenu d'entreprise du contribuable en vertu de l'article 128 de la LI?
2. Advenant que le montant des taxes de vente soit déductible, la dépense doit-elle être accordée pour l'année d'imposition au cours de laquelle le contribuable devait percevoir les taxes de vente à l'égard des revenus non déclarés (dans l'exemple chiffré : en 20X1) ou pour celle au cours de laquelle les taxes sont réclamées au moyen d'une cotisation (dans l'exemple chiffré : en 20X3)?

Notre interprétation

1. Oui, en vertu de l'article 80 de la LI. La déduction de telles dépenses n'est pas restreinte en vertu de l'article 128 de la LI puisque nous considérons qu'elles se rapportent raisonnablement à l'entreprise du contribuable et qu'elles sont engagées pour gagner un revenu provenant de cette entreprise.
2. Le bulletin d'interprétation IMP. 128-3, intitulé « Calcul du revenu et taxes à la consommation », répond à votre question. Bien que publié par Revenu Québec en 1984, il s'applique à la TVQ et à la TPS payées par un contribuable à la suite d'un avis de nouvelle cotisation les lui réclamant à l'égard de revenus qu'il n'a pas déclarés².

Nos motifs

1) **Caractère déductible des taxes de vente réclamées à l'égard d'un revenu non déclaré**

*****, c'est à titre de mandataire de la Couronne³ qu'un fournisseur d'un bien ou d'un service dans le cadre d'une activité commerciale perçoit et remet les taxes (TPS/TVQ). Il ne peut alors déduire le montant des taxes dans le calcul de son revenu d'entreprise.

Si le fournisseur décide d'assumer lui-même le paiement de la TPS/TVQ, il peut déduire le montant des taxes dans le calcul de son revenu d'entreprise. Dans ce contexte, nous sommes d'avis que le montant des taxes constitue une dépense se rapportant raisonnablement à l'entreprise du contribuable, qui est engagée pour gagner un revenu provenant de cette entreprise. Cela dit, ce montant est déductible dans le calcul du revenu d'entreprise du contribuable en vertu de l'article 80 de la LI. L'article 128 de la LI ne restreint pas la déduction d'une telle dépense.

² L'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », applique sa circulaire d'information 77-11, intitulé « Nouvelles cotisations relatives à la taxe sur les ventes – Déductibilité lors du calcul du revenu » à la TPS non perçue, réclamée dans une cotisation ou une nouvelle cotisation, bien que cette circulaire ait été publiée le 13 juin 1977, donc antérieurement à l'entrée en vigueur de la TPS. Nous vous référons aux interprétations suivantes de l'ARC : ARC, Interprétation technique 1991-198, « *Impact of the goods and services tax legislation on the calculation of income for tax purposes* » (novembre 1991) (Taxnet Pro, Views), réponse à la question 4; ARC, Interprétation technique 2009-033607117, « *Deductibility of GST – Excise Tax Act subsec. 231(1)* » (4 février 2010) (Taxnet Pro, Views).

³ Interprétation de l'ARC datée du 27 novembre 2003 dans le dossier 2002-0180587; interprétation de l'ARC dans le dossier 2009-030929117.

*****, nous référons sur ce point à une interprétation de l'ARC datée du 4 février 2010 dans le dossier 2009-0336071I7. L'ARC y adoptait une position identique à la nôtre dans le cas où le fournisseur avait erronément⁴ oublié de percevoir la TPS lors d'une fourniture et qu'il l'avait payée lui-même après avoir reçu un avis de nouvelle cotisation.

Lorsqu'un fournisseur ne perçoit pas les taxes et ne les remet pas parce qu'il veut se soustraire à ses obligations fiscales, il s'expose à recevoir une cotisation en impôt, ajoutant à son revenu d'entreprise le montant de la contrepartie de ses fournitures non déclarées. Il sera également cotisé à l'égard des taxes qu'il aurait dû percevoir et remettre à l'égard de ce montant.

Ce contribuable ne peut déduire les intérêts et la ou les pénalité(s) qui lui seront vraisemblablement réclamés dans les cotisations en impôt et en taxes dans le calcul de son revenu d'entreprise (articles 421.9 et 421.10 de la LI). Cependant, les taxes réclamées dans les cotisations demeurent déductibles dans le calcul de son revenu d'entreprise, même s'il ne les a pas perçues délibérément.

La situation ne saurait être différente de celle du contribuable qui se fait cotiser pour du revenu non déclaré provenant d'une activité illégale. Son revenu est alors imposable et les dépenses engagées en vue de tirer ce revenu sont déductibles dans la mesure évidemment où elles sont dûment prouvées et que leur déduction n'est pas autrement interdite par la loi⁵.

2) Année d'imposition au cours de laquelle la dépense relative aux taxes de vente peut être déduite

Le bulletin IMP. 128-3 traite du caractère déductible des taxes à la consommation et du moment de cette déduction lorsque les taxes sont réclamées au moyen d'une cotisation fiscale à un contribuable tenu de les percevoir, mais qui ne l'a pas fait.

Ainsi, lorsque la cotisation fiscale vise une année d'imposition non prescrite, le contribuable peut généralement déduire les taxes à la consommation qui lui sont réclamées et qu'il paie, dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour l'année d'imposition au cours de laquelle il aurait dû les percevoir et les remettre aux

⁴ Le sens ordinaire du mot « erreur » implique que la personne qui la commet croit que ce qu'elle fait est correct et conforme à la loi.

⁵ 65302 *British Columbia Ltd c. R.*, [1999] 3 R.C.S. 804, paragraphe 56, renvoyant aux jugements rendus par la Cour de l'Échiquier du Canada dans les affaires *M.N.R. v. Eldridge*, [1964] C.T.C. 545 et dans *Espie Printing Co. c. M.N.R.*, [1960] Ex.C.R. 422.

autorités fiscales⁶. Lorsque cette année d'imposition est prescrite, il ne peut les déduire que dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour l'année d'imposition au cours de laquelle il reçoit la cotisation. Le bulletin précise ce qui arrive en cas de contestation par le contribuable de la cotisation.

Vous nous soumettez que le contribuable qui a une comptabilité d'exercice peut choisir l'année de déduction d'une dépense déductible⁷. Vous vous appuyez sur l'arrêt *S.M.R.Q. c. Marcelle Dolment*⁸ de la Cour d'appel du Québec. Dans cette affaire, la contribuable voulait déduire, dans le calcul de son revenu de biens pour l'année d'imposition 1972, les frais d'avocats qu'elle avait payés en 1971 pour obtenir un jugement lui accordant une pension alimentaire. La contribuable ne pouvait déduire ces frais pour l'année d'imposition 1971 puisqu'elle n'avait pas de revenu imposable. La Cour d'appel a conclu que les frais juridiques engagés par la contribuable étaient payables à l'égard de l'année d'imposition 1972, année du jugement.

Il n'était pas question de comptabilité d'exercice dans ce dossier. Cela dit, nous sommes d'avis que ce jugement n'est pas pertinent pour déterminer le moment de déduction des taxes à la consommation dans le contexte que vous nous soumettez.

Par ailleurs, nous estimons que la Cour d'appel a erré en interprétant l'article 117 de la LI (l'ancêtre de l'article 128 actuel) sans égard au sens de l'adjectif « payable », lequel réfère à une obligation de payer⁹ qui est finale (par opposition à éventuelle)¹⁰. D'autre part, nous rappelons que la déduction des dépenses d'entreprise ou de biens découle de l'article 80 de la LI et non de l'article 128 de la LI, lequel vise à restreindre la déduction de telles dépenses¹¹.

⁶ La TVQ et la TPS sont payables au premier en date du jour où la contrepartie est payée et de celui où cette contrepartie devient due : art. 82 de la LTVQ; paragraphe 168(1) de la LTA.

⁷ Page 7 de votre demande.

⁸ C.A.Q., no 200-09-000219-763, 2 août 1978.

⁹ Le Petit Robert électronique définit comme suit l'adjectif « payable » : « Qui doit être payé (dans certaines conditions de temps, de lieu, etc.) ». Le mot « payable » à l'article 128 de la LI vise à couvrir le calcul du revenu d'entreprise ou de biens en utilisant la comptabilité d'exercice.

¹⁰ C'est ainsi que les tribunaux interprètent l'expression « dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable » au paragraphe 18(1)(a) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.), qui est l'équivalent fédéral de l'article 128 de la LI. Nous vous référons particulièrement aux arrêts suivants de la Cour d'appel fédérale : *Fédération des caisses populaires Desjardins de Montréal & de l'ouest-du-Québec c. R.*, 2001 CAF 27, paragraphes 18 à 20 et 58 ; *Wawang Forest Products Ltd c. R.*, 2001 D.T.C. 5212, paragraphes 9 et 10.

¹¹ *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, aux pages 721 et 722.