



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 21 NOVEMBRE 2014

OBJET : **RESTRICTIONS À LA DÉDUCTION DES DÉPENSES DE REPAS
EXCEPTION DU PARAGRAPHE C DE L'ARTICLE 421.2 DE LA LOI SUR
LES IMPÔTS
N/RÉF. : 14-023218-001**

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard de certaines dépenses de repas engagées par ***** « Société 1 », laquelle exploite une entreprise ***** de construction industrielle *****.

Les faits

En vertu des conventions collectives conclues dans le cadre de l'application de la Loi sur les relations du travail, la formation professionnelle et la gestion de la main-d'œuvre dans l'industrie de la construction¹, Société 1 est tenue de verser des indemnités quotidiennes à ses employés syndiqués pour leurs frais de chambre et de pension lorsqu'ils doivent se rendre sur des chantiers pour y travailler.

¹ Nous présumons que vous référez ici aux conventions collectives conclues dans le cadre de l'application de la Loi sur les relations du travail, la formation professionnelle et la gestion de la main-d'œuvre dans l'industrie de la construction (RLRQ, chapitre R-20). Pour de plus amples détails, nous vous référons au site Internet de la Commission de la construction du Québec. En ligne : http://www.ccq.org/M_RegimeRelationsTravail/M03_ConventionsCollectives.aspx?sc_lang=fr-CA&profil=GrandPublic.

Deux exemples de contrats et de factures nous sont soumis :

- Contrat avec ***** « Société 2 » :
 - La seule mention à propos des repas apparaît au paragraphe 1.1 de l'Annexe « A » du contrat, laquelle énonce les modalités et conditions de ce contrat de service de construction mécanique, signé le *****. Ainsi, ce paragraphe prévoit que les services sont rendus par Société 1, selon l'horaire de travail régulier du client, avec une période de repas non rémunérée. Cependant, le paragraphe 2 de l'Annexe « A » du contrat prévoit que les frais engagés par Société 1 pour la fourniture de ses services doivent être préalablement autorisés par écrit par Société 2.
 - La plupart des factures soumises comportent des montants réclamés pour des repas.
- Contrat avec ***** « Société 3 » :
 - Selon ce contrat, signé le *****, la cliente s'engage à payer les frais de pension et de repas des travailleurs et du personnel de bureau présent au chantier conformément à la convention collective en vigueur pour le Secteur industriel. Société 1 est responsable de réclamer les frais de pension, de repas et de déplacement payables pour ses employés.
 - Les montants pour la pension et les repas sont précisés dans trois cas :

 - Le contrat prévoit aussi que Société 1 a droit à une majoration de 5 % au regard des pensions, des frais de repas et des frais de déplacement réclamés pour les travailleurs et les membres de son personnel de bureau présents sur le chantier.
 - La facture soumise réclame des montants globaux, additionnant les montants des pré-factures émises à la cliente pour la période du ***** au *****. Les pré-factures comportent plusieurs montants relatifs aux frais réclamés pour les pensions, déplacements et repas. Presque tous les montants incluant des repas apparaissent dans la colonne « Pension ». Dans un seul cas, nous retrouvons dans la colonne « Repas » une mention spécifique d'un montant de ***** \$ payé à un employé. La facture globale ne précise jamais quel montant global est réclamé pour l'élément « repas ».

*****. Vous nous informez que pour l'application de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, chapitre T-0.1), ci-après désignée « LTVQ », Société 1 constitue une grande entreprise et que, ce faisant, elle ne peut réclamer un remboursement de la taxe sur les intrants, ci-après désigné « RTI », à l'égard de la TVQ payable par elle relativement à la fourniture de nourriture, de boissons et de divertissements lorsque l'article 421.1 ou l'article 421.1.1 de la LI s'applique².

Dans le cas sous étude, Société 1 a déduit 50 % des montants qu'elle a payés pour ses dépenses de repas ou de boissons, dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour les années d'imposition couvrant ces périodes de déclaration. Cependant, elle a réclamé 50 % des RTI à l'égard de la TVQ réputée payée relativement aux indemnités de repas payées à ses employés, contrairement aux règles précitées applicables aux grandes entreprises. ***** les représentants de Société 1 ont soumis que la restriction relative au RTI applicable aux grandes entreprises ne s'applique pas puisque, pour les périodes de déclaration concernées, l'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI s'applique.

Selon les représentants de Société 1, celle-ci peut réclamer 100 % des RTI à l'égard de ses dépenses de repas. Selon eux, elle a facturé à ses clients distinctement les montants des indemnités payées à ses employés pour leurs repas (pension).

Il s'agit d'un argument pour le moins étonnant, car il contredit la position prise par Société 1 pour l'application de la LI, de la LTVQ et de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. (1985), c. E-15).

De plus, vous nous informez que les exceptions prévues aux paragraphes *d.1* et *d.2* de l'article 421.2 de la LI ne sont pas applicables en l'espèce. De plus, vous ne nous soumettez aucun fait lié à l'exception prévue au paragraphe *d* de l'article 421.2 de la LI.

Interprétation demandée

Pour l'application de la restriction à la réclamation d'un RTI applicable aux grandes entreprises, est-ce que le paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI s'applique en l'espèce pour les dépenses de repas engagées par Société 1? À ce sujet, vous nous demandez si la convention collective ou le décret prévoyant le paiement des indemnités de repas aux employés de Société 1 peut constituer une indication spécifique au sens de ce paragraphe.

² L.Q. 1995, c. 63, par. 350(1) : abrogation de l'article 206.1 de la LTVQ concernant la restriction à la réclamation d'un RTI, applicable aux grandes entreprises; par. 5 (à propos du RTI relatif à la taxe payable quant aux fournitures de repas, de boissons et de divertissements); L.Q. 2010, c. 25, arts. 253 et 258 (modifiant ce paragraphe 5, mesure entrée en vigueur le 27 octobre 2010).

Votre position

Vous êtes d'avis que le paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI ne s'applique pas aux indemnités de repas payées en vertu d'une convention collective conclue dans le cadre de l'application de la Loi sur les relations du travail, la formation professionnelle et la gestion de la main-d'œuvre dans l'industrie de la construction, même si elles sont refacturées au client et indiquées distinctement dans un contrat ou une facture. Selon vous, les indemnités versées en vertu d'une telle convention collective font partie des coûts du service de construction, particulièrement dans le cadre d'un contrat de construction à prix coûtant majoré (« *cost-plus* ») car dans un tel cas, l'entrepreneur doit fournir le détail des coûts engendrés par ses services.

Vous êtes plutôt d'avis que ce paragraphe s'applique lorsque les conditions y prévues sont remplies. Vous considérez que ce n'est pas le cas en l'espèce, à tout le moins pour le contrat avec Société 3, en raison du fait que la facturation de la cliente ne spécifie pas quels montants sont réclamés pour des frais de repas engagés.

Notre interprétation

Nous sommes en désaccord avec vos arguments. En effet, pour l'application du paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI, il n'est pas pertinent que Société 1 ait payé à ses employés des indemnités de repas dans le cadre de l'exécution d'un service de construction, du moment que les montants payés à ce titre sont facturés spécifiquement à ses clientes. Dans le cas soumis, seules les factures adressées à Société 2 remplissent les exigences de ce paragraphe.

À ce sujet, nous précisons qu'il peut arriver qu'une convention collective constitue une « indication écrite spécifique » pour l'application de ce paragraphe, mais cela dépend du contexte factuel en cause et les éléments factuels requis pour ce faire ne sont pas présents dans le cas soumis. En effet, la personne à qui les frais de repas sont facturés doit savoir ce qu'elle paie pour être en mesure d'appliquer la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI.

Selon les documents que vous nous avez transmis concernant la facturation faite par Société 3, les conditions énoncées au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI ne sont pas remplies. En effet, celle-ci ignore quels montants sont attribuables à des dépenses faites par Société 1 à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons par ses employés. Société 1 lui réclame un montant global dans ses factures, lequel montant est formé du montant d'une série de pré-factures, lesquelles³ ne font état que d'un montant

³ Sauf une pour un montant de ***** \$.

payé à l'égard de « pensions », sans préciser plus amplement le montant relatif aux repas payés aux employés. Cela ne constitue pas une « indication écrite spécifique » au sens du paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI. De plus, cette approche est cohérente avec la décision prise par Société 1 d'appliquer la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI, laquelle n'est pas remise en question.

Nos motifs

En vertu de l'article 421.1 de la LI, un montant payé ou à payer à l'égard de la consommation par une personne de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements dont elle a joui, est réputé égal à 50 % du moindre du montant payé ou à payer à cet égard ou d'un montant raisonnable dans les circonstances.

Cette restriction ne requiert pas que la personne qui engage une telle dépense soit celle qui en jouisse ou qu'elle l'engage à titre de frais de représentation ou à titre d'obligation imposée en vertu d'une convention collective⁴. De plus, l'article 421.2 de la LI énumère quelques exceptions à l'article 421.1 de la LI, notamment les suivantes :

« **421.2.** L'article 421.1 ne s'applique pas à un montant payé ou à payer par une personne à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements dont jouit une personne, lorsque ce montant est :

[...]

c) soit un montant pour lequel la personne reçoit une contrepartie dont le montant est raisonnable et est indiqué, par écrit, de façon spécifique à la personne qui verse la contrepartie; [...] ». (notre souligné)

L'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI permet à un contribuable de déduire le montant de ses dépenses de repas, de boissons ou de divertissements lorsqu'une tierce personne lui a payé une contrepartie raisonnable à ce titre dont le montant est indiqué d'une manière précise dans un écrit, souvent une facture, pour que cette dernière sache sur quel montant elle doit appliquer la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI⁵.

⁴ *Stapley v. R.*, 2006 D.T.C. 6075 (CAF), paragraphes 24 à 31 (la Cour y écarte le jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Racco Industrial Roofing v. R.*, [1997] 2 C.T.C. 3055. Dans ce jugement, le juge Mogan était d'avis que la restriction prévue au paragraphe 67.1(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)) ne s'applique pas à la déduction des per diem versés par un entrepreneur de construction en vertu d'une convention collective).

⁵ Agence du revenu du Canada (ARC), Interprétation technique 2010-0389131I7, « Paragraphe 67.1(2)(c) » (13 décembre 2010); ARC, Interprétation technique 2006-0167861E5, « Frais de représentation » (14 septembre 2006).

L'indication spécifique écrite prend le plus souvent la forme d'une facture, mais peut être faite dans un ou plusieurs documents tels des contrats, des formulaires d'inscription des rapports journaliers ou pré-factures accompagnant une facture globale⁶.

Une convention collective peut constituer une « indication écrite spécifique » pour l'application du paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI, lorsqu'elle confère à un contribuable ayant le statut de travailleur autonome le droit de recevoir une allocation de repas précise. Celui-ci peut alors déduire 100 % de sa dépense de repas visée par cette allocation. Cependant, cela dépend du contexte factuel en cause et les autres conditions prévues au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI continuent de s'appliquer. Ainsi, la Cour canadienne de l'impôt a déjà décidé que le contribuable qui paie une allocation pour des repas à ses employés en vertu d'une convention collective conclue dans le domaine de la construction ne peut bénéficier de l'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI, car l'employé ne verse aucun montant d'argent en retour. En d'autres termes, sa prestation de travail ne constitue pas « une contrepartie dont le montant est raisonnable » tel que requis par ce paragraphe *c*⁷.

Par ailleurs, la facturation globale d'un montant formé d'une série de pré-factures comportant des montants sous la colonne « pension » ne constitue pas une preuve suffisante pour conclure que Société 1 bénéficie de l'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI⁸. Dans un contexte similaire à celui sous étude, impliquant également un contrat à prix coûtant majoré, l'ARC a décidé que l'entrepreneur ne pouvait bénéficier de cette exception alors même que son client, ayant été facturé globalement pour les coûts directs du contrat, pouvait être en mesure d'estimer le montant de ces indemnités lors de l'examen de ses livres où le montant des indemnités versés aux employés à titre de repas était indiqué⁹.

Nous partageons cette interprétation de l'ARC. Il incombe au contribuable voulant bénéficier de l'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI de préciser à son client les montants qu'il lui réclame pour des dépenses visées par la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI, pour que son client soit ensuite en mesure de l'appliquer¹⁰.

⁶ *Powrmatic du Canada c. R.*, 94 D.T.C. 1196 (CCI), paragraphe 4.04.2; *Kelowna Flightcraft Air Charter Ltd v. R.*, 2003 D.T.C. 611, paragraphe 8 du jugement.

⁷ *Structures G.B. Ltée c. R.*, 96 D.T.C. 1590 (CCI), paragraphe 17. Ce jugement a été cité avec approbation dans : Revenu Québec, Note d'interprétation 02-010029 (1^{er} décembre 2003).

⁸ *Technostructur Inc (175094 Canada Inc) c. S.M.R.Q.*, 2011 QCCQ 3705 (C.Q.), paragraphes 84 à 91.

⁹ ARC, Interprétation technique 972809F, « Application de la loi, paragraphe 67.1(2)(c) » (4 décembre 1997).

¹⁰ ARC, Interprétation technique 2006-0167861E5, *supra* note 12.