



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 20 FÉVRIER 2018

OBJET : **SOMMES PAYÉES À LA SUITE DE FRAUDES ET DE MANŒUVRES
DOLOSIVES DANS LE CADRE DE CONTRATS PUBLICS – ASPECTS
FISCAUX**
N/RÉF. :16-035361-001

Dans un article paru dans la revue *Stratège* en septembre 2016¹, des auteurs traitent de la déductibilité de paiements effectués dans le cadre de la Loi visant principalement la récupération de sommes payées injustement à la suite de fraudes ou de manœuvres dolosives dans le cadre de contrats publics (RLRQ, chapitre R-2.2.0.0.3), ci-après désignée « Loi ».

Les auteurs y arguent que tout paiement dans le cadre de la Loi constitue une dépense de nature courante déductible dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour l'année où il l'a effectuée. Par ailleurs, les auteurs se questionnent sur la déductibilité de « pots-de-vin » ou autres avantages versés par un contribuable dans le cadre de l'obtention de contrats publics.

Par la présente, Revenu Québec se positionne par rapport aux orientations exprimées dans l'article et énonce sa position concernant la déductibilité de paiements effectués en vertu de la Loi.

¹ COUTU, David et PERREAULT, Marc-André : « Sommes payées à la suite de fraudes et de manœuvres dolosives dans le cadre de contrats publics : aspects fiscaux » (2016), vol. 21, n° 3 *Stratège* (APFF), page 20.

CADRE LÉGISLATIF

La Loi, adoptée le 24 mars 2015 en marge de la commission d'enquête sur l'octroi et la gestion des contrats publics dans l'industrie de la construction, introduit des mesures exceptionnelles afin de permettre aux organismes publics québécois, y compris les municipalités, de récupérer des montants qu'ils auraient payés en trop en raison de fraudes ou de manœuvres dolosives dans le cadre de l'adjudication, de l'attribution ou de la gestion de contrats publics².

Pour atteindre cet objectif, la Loi met en œuvre deux mesures :

- un programme de remboursement volontaire à durée déterminée³ (le « **Programme** »);
- l'établissement de règles facilitant les recours judiciaires.

Programme

Le principal objectif du Programme est de permettre aux entreprises et aux personnes physiques concernées (le « **Participant** ») de rembourser les montants illicites qu'elles auraient facturés aux organismes publics lors de la conclusion d'un contrat public après le 1^{er} octobre 1996 afin d'éviter que le Participant ne soit ciblé par des poursuites judiciaires ultérieures.

Les modalités du Programme sont prévues par règlement⁴. La démarche visant à mettre en œuvre le Programme débute par l'envoi d'un avis d'intention mentionnant les contrats pour lesquels le Participant a soumissionné et les sommes versées en trop par l'organisme public, suivi dans un délai de 30 jours d'une proposition de règlement (la « **Proposition** »). Les parties devront dès lors entreprendre des négociations sur la base de la Proposition soumise afin de convenir d'un montant de règlement. Une fois la Proposition approuvée, le Programme permettra d'éviter toute poursuite subséquente contre le Participant, par l'émission d'une quittance aux noms des organismes publics visés.

² Il est important de souligner que la Loi s'applique à tous les contrats publics et non seulement à ceux du domaine de la construction.

³ Les personnes désirant se prévaloir du Programme avaient jusqu'au 1^{er} novembre 2016 pour signifier leur intention d'y participer et jusqu'au 15 décembre 2017 pour en arriver à un règlement.

⁴ Programme de remboursement volontaire (RLRQ, chapitre R-2.2.0.0.3, r. 1).

Par ailleurs, il est prévu que le Participant devra payer un montant forfaitaire égal à 10 % de la somme à rembourser, afin de couvrir les frais de fonctionnement du Programme.

Règles facilitant les recours judiciaires

Par ailleurs, des règles particulières faciliteront des recours civils contre les entreprises, ainsi que leurs dirigeants et administrateurs qui étaient en fonction au moment des actes reprochés, qui n'auront pas obtenu quittance en vertu du Programme. Il s'agirait, notamment, de :

- La création d'une présomption de préjudice et la présomption que la valeur de ce préjudice correspond à 20 % du montant total payé pour le contrat visé (article 11 de la Loi).
- Responsabilité solidaire des dirigeants et administrateurs pour le préjudice causé (article 10 de la Loi).
- Délais de prescriptions prolongés et assujettissement des contrats publics passés (article 16 de la Loi).
- Inscription d'une hypothèque légale grevant les biens de l'entreprise et des dirigeants et administrateurs concernés (article 13 de la Loi).
- L'obligation de payer une somme additionnelle correspondant à 20 % des dommages accordés par le tribunal à titre de frais engagés pour l'application de la Loi (article 14 de la Loi).

Ces dispositions entreront en vigueur à une date ultérieure.

Assouplissement des règles d'autorisation de l'Autorité des marchés financiers (l'AMF)

La Loi apporte également une importante modification à la Loi sur les contrats des organismes publics (RLRQ, chapitre C-65.1), afin de permettre à l'AMF d'exercer son pouvoir discrétionnaire à l'égard des entreprises déclarées coupables d'infractions prévues à cette loi qui souhaitent pouvoir obtenir ou conserver leur autorisation de contracter/sous-contracter avec l'État.

Une déclaration de culpabilité visant l'entreprise n'entraîne donc plus automatiquement son inadmissibilité aux contrats des organismes publics québécois⁵.

ANALYSE FISCALE

Cadre général de la déductibilité des dépenses

L'article 80 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », prévoit que, sous réserve des dispositions de la partie I, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire.

Aux fins fiscales, dans l'établissement du bénéfice qu'un contribuable tire de son entreprise ou de ses biens, la jurisprudence a établi que la règle à suivre est celle qui lui permet d'établir l'image la plus fidèle de son revenu pour l'année⁶. Plus particulièrement, cette notion de bénéfice correspond au bénéfice net, c'est-à-dire au revenu brut d'entreprise moins les déductions qui sont autorisées par la LI.

Selon l'article 128 de la LI, un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'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 encourus pour gagner ce revenu.

De plus, pour être déductible, la dépense ne doit pas être considérée comme un frais personnel ou de subsistance⁷, et elle doit être raisonnable dans les circonstances⁸.

L'article 129 précise que ces montants ne peuvent inclure un montant déboursé à titre de capital, sauf le montant qui est expressément permis par la partie I de la LI⁹.

⁵ Avant l'entrée en vigueur de la Loi, la Loi sur les contrats des organismes publics prévoyait que l'AMF devait refuser à une entreprise de lui accorder ou de lui renouveler une autorisation lorsque, notamment, l'entreprise avait été déclarée coupable, au cours des cinq années précédentes, d'une infraction prévue à l'Annexe 1 de cette loi.

⁶ *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 RCS 147, *Ikea Ltd. c. Canada*, [1998] 1 RCS 196, ainsi que *Toronto College Park Ltd. c. Canada*, [1998] 1 RCS 183.

⁷ Au sens de la définition de l'article 1 et de l'article 133 de la LI.

⁸ L'article 420 de la LI.

⁹ Pour les dépenses effectuées après le 31 décembre 2016, les dispositions relatives aux biens en immobilisations admissibles sont abrogées et remplacées pour prévoir une nouvelle catégorie d'amortissement. Bulletin d'information du ministère des Finances du Québec 2016-5 (6 mai 2016) s'harmonisant aux mesures annoncées dans le budget fédéral du 22 mars 2016.

Refus de la déduction pour motifs d'ordre public

La décision rendue par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *65302 British Columbia Ltd*¹⁰ en matière de déductibilité des amendes et pénalités a statué que des motifs d'ordre public n'interviennent dans la déduction d'une dépense que si la dépense est à ce point flagrante et répugnante, de façon à ne pouvoir être vue comme ayant été engagée dans le but de gagner du revenu.

La Cour fédérale d'appel est même venue préciser, dans l'affaire *Robert McNeill*¹¹, que même une conduite répréhensible ne confère pas en soi un caractère « flagrant ou répugnant » à une dépense pour en empêcher la déductibilité.

Plus récemment, la Cour d'appel fédérale a précisé dans l'arrêt *Banque Canadienne Impériale de Commerce*¹² que les questions touchant au caractère moral de la conduite du contribuable ne sont pas pertinentes. La Cour a ajouté que le fisc a visiblement mal interprété les commentaires du juge Iacobucci dans l'affaire *British Columbia* puisque ce dernier avait même pris soin de préciser qu'il appartenait au Parlement de légiférer s'il voulait que la loi tienne compte de la conduite répréhensible d'un contribuable pour établir la déductibilité d'une dépense.

C'est précisément en réaction à cette jurisprudence que le législateur québécois a décidé d'introduire les articles 421.8 et 421.9 de la LI. Le premier voit à empêcher la déduction de certains paiements illégaux faits en vue d'accomplir une chose qui constitue une infraction en vertu de certaines dispositions limitées du Code criminel canadien, alors que le second voit à empêcher la déduction des amendes et pénalités ainsi que l'intérêt s'y rapportant.

Dépense en capital versus dépense courante

La distinction entre une dépense courante et une dépense de nature capitale est primordiale afin de déterminer le traitement fiscal qui lui sera applicable.

Ces termes ne sont pas définis dans la LI, il faut donc s'en remettre notamment à l'interprétation qui en est faite par les tribunaux. Une étude de la jurisprudence nous permet de recenser certains critères et tests applicables. Il n'existe cependant pas un seul test infaillible permettant dans tous les cas de déterminer si une dépense engagée est de nature courante ou de nature capitale.

¹⁰ *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 RCS 804 (« *British Columbia* »).

¹¹ *McNeill c. La Reine*, 2000 DTC 6211 (CAF) (« *McNeill* »).

¹² *Banque Canadienne Impériale de Commerce c. La Reine*, 2013 CAF 122.

Parmi les principaux critères évoqués dans la jurisprudence, on retrouve le critère de la récurrence de la dépense, ou du « *once and for all* »¹³. C'est-à-dire que, dans le cas où la dépense ne doit être effectuée qu'une seule fois, il s'agira probablement d'une dépense en capital, par opposition à la dépense récurrente qui indiquerait plutôt qu'il s'agit d'une dépense courante.

Un deuxième critère régulièrement analysé est celui de l'avantage durable, ou « *enduring benefit* ». Si la dépense crée un avantage durable pour le contribuable, il devrait s'agir d'une dépense de nature capitale. Ce critère a été repris par les tribunaux à de nombreuses reprises¹⁴.

Un troisième critère est axé sur l'objet ou la justification sous-tendant la dépense. Selon ce critère, si une dépense est engagée relativement à quelque chose qui est lié au processus générateur de revenus, cela tend à indiquer qu'elle a été engagée au titre des dépenses courantes. À l'inverse, une dépense est une dépense en capital si elle est engagée dans le cadre de l'exécution proprement dite d'une opération qui a pour résultat l'acquisition d'une immobilisation ou encore la création, l'amélioration ou l'expansion de l'entreprise d'un contribuable¹⁵. Dit autrement, une dépense effectuée afin de préserver l'entité, la structure génératrice de revenus ou l'organisation commerciale du contribuable serait de nature capitale tandis que la dépense effectuée au cours de l'exploitation d'une entreprise et afin de tirer profit de son exploitation serait généralement de nature courante¹⁶.

Application des principes fiscaux aux paiements en vertu de la Loi

Les paiements effectués par le contribuable en vertu de la Loi peuvent se situer dans les trois catégories suivantes : (1) paiement effectué en vertu du Programme (2) paiement effectué à titre de règlement hors cour dans le cadre du recours judiciaire (3) paiement effectué suite à l'ordonnance du tribunal accueillant le recours judiciaire de l'organisme public lésé.

¹³ Voir notamment *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton*, [1926] AC 205 (Aust. H. C.); *Johns-Manville Canada inc. c. Sa Majesté la Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46.

¹⁴ Voir notamment les causes *Sun Newspapers Ltd. & Anor. v. Federal Commissioner of Taxation*, 61 CLR 337 (Aust. H. C.); *The Montreal Light, Heat & Power Consolidated v. The Minister of National Revenue*, [1941] RCS 89; *British Columbia Electrical Railway Company Limited v. The Minister of National Revenue*, [1958] RCS 133; *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] RCS 447 *Pantorama Industries Inc. c. Canada*, 2005 CAF 135; *Imperial Tobacco Canada Limitée c. Canada*, 2011 CAF 308.

¹⁵ *Canada Starch Company Limited v. The Minister of National Revenue*, [1968] CTC 466 (Ex. C.); *D. Morgan Firestone v. Her Majesty the Queen*, 87 DTC 5237 (CAF).

¹⁶ *The Queen v. Jager Homes Ltd.*, 88 DTC 6119 (CAF); *Rona c. La Reine*, 2003 CCI 121; *Rio Tinto Alcan Inc. c. La Reine*, 2016 CCI 172.

C'est de la déductibilité de ces paiements en vertu des dispositions de la LI dont il est question en l'espèce.

Il est logique de conclure que les paiements effectués en vertu de la Loi constituent des dépenses engagées aux fins de gagner un revenu provenant d'une entreprise (et non des dépenses de nature personnelle)¹⁷.

En effet, dans l'arrêt *Symes*¹⁸, la Cour suprême du Canada a énoncé que, pour qu'une dépense soit déductible, il n'est pas nécessaire de démontrer l'efficacité de la stratégie ni d'établir un lien causal entre une dépense donnée et une recette donnée, ni même de démontrer que la dépense a porté fruit. La Cour a également fait référence à un critère applicable, non pas à la dépense elle-même, mais plutôt au besoin que la dépense comble. Cela consiste à se demander si le besoin aurait tout de même existé, n'eût été l'existence de l'entreprise. En l'espèce, le paiement en vertu de la Loi est tributaire de l'existence d'une entreprise, notamment du fait qu'on y a commis des actes frauduleux dans le cadre de conclusion de contrats afférents à son exploitation.

De plus, à la lumière de l'état de la jurisprudence sur la question et entre autres les décisions *British Columbia* et *McNeill*, il n'est pas possible d'invoquer des motifs d'ordre public pour refuser la déduction de paiements effectués en vertu de la Loi. Par ailleurs, les paiements faits en vertu de la Loi ne sont pas visés par les articles 421.8 et 421.9 de la LI.

Il existe certes un courant jurisprudentiel refusant aux contribuables impliqués dans des activités illégales, tel le trafic de stupéfiants, de déduire à titre de dépenses d'entreprise le coût de biens confisqués¹⁹. Selon cette jurisprudence, la perte subie résulte de l'exercice d'une activité illégale et en est une conséquence, et n'a donc pas été engagée pour la production d'un revenu²⁰. De plus, cette jurisprudence suggère que la confiscation, de par

¹⁷ Il importe de noter que si le paiement effectué en vertu du Programme se fait par le contribuable à l'origine de la conduite fautive, les deux autres catégories de paiements peuvent être effectués par le dirigeant et administrateur du contribuable fautif (à cause de la responsabilité solidaire de ces derniers dans le cadre du recours judiciaire). Dans la mesure où ces paiements sont effectués par le dirigeant ou administrateur d'une société fautive, ils ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu imposable du payeur puisqu'ils ne se rapportent pas à son entreprise. Ils ne seront pas non plus déductibles dans calcul du revenu de la société fautive, car ce n'est pas cette dernière qui les aurait engagés.

¹⁸ *Symes c. Canada*, [1993] 4 RCS 695.

¹⁹ *Brizzi c. La Reine*, 2007 CCI 226 confirmée par 2008 CAF 200; *Anjaria v. The Queen*, 2007 CCI 746; *Neeb v. Her Majesty the Queen*, 97 DTC 895 (Cour canadienne de l'impôt); *Toth c. La Reine*, 2004 CCI 56; *Chow c. La Reine*, 2011 CCI 263.

²⁰ *Brizzi c. La Reine*, 2007 CCI 226 confirmée par 2008 CAF 200; *Anjaria v. The Queen*, 2007 CCI 746; *Toth c. La Reine*, 2004 CCI 56; *Chow c. La Reine*, 2011 CCI 263.

nature, constitue une pénalité dont la déduction est interdite par l'article 67.6 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)) (l'équivalent fédéral de l'article 421.9 de la LD)²¹. Enfin, la décision *Neeb*²², rendue avant l'affaire *British Columbia*, fait des motifs d'ordre public un facteur central pour refuser une telle dépense²³.

Or, cette jurisprudence ne saurait s'appliquer par analogie aux paiements faits en vertu de la Loi. Contrairement à une confiscation, le paiement en vertu de la Loi est remis à la victime de manœuvres dolosives²⁴. À cet effet, Revenu Québec a publié, dans son bulletin d'interprétation IMP. 128-6/R1²⁵, sa politique administrative concernant le traitement fiscal applicable concernant la déductibilité de sommes restituées dans un contexte de fraude. Le paiement en vertu de la Loi s'apparente, non pas à une confiscation punitive, mais bien à une diminution du prix de la prestation qui était initialement prévu dans le contrat conclu avec l'organisme public lésé²⁶.

En ce qui concerne la raisonnable du paiement en vertu de la Loi, lorsqu'un tribunal détermine le montant des dédommagements, le paiement est considéré, aux fins de l'article 420 de la LI, comme raisonnable dans les circonstances. Dans le cas d'un règlement ou d'un paiement en vertu du Programme, Revenu Québec se réserve le droit de considérer les faits relatifs au cas pour déterminer si le montant payé est raisonnable dans les circonstances.

Ainsi, la seule question qui demeure à être tranchée est de savoir si les paiements en vertu de la Loi sont imputables au revenu ou au capital.

Tel qu'expliqué ci-dessus, les dépenses peuvent être catégorisées en fonction de leur forme (dépense récurrente ou unique), de leur effet (avantage durable) ou de leur objet. Puisque des dépenses peuvent être engagées pour de raisons diverses, les tribunaux ont indiqué que ces critères doivent être appliqués au cas par cas. Il n'y a donc pas de formule consacrée quant à leur application.

²¹ *Toth c. La Reine*, 2004 CCI 56; *Chow c. La Reine*, 2011 CCI 263.

²² *Neeb v. Her Majesty the Queen*, 97 DTC 895 (Cour canadienne de l'impôt).

²³ Le juge Bowman y écrit : « *Mr. Neeb did get caught and his marihuana and hashish were seized. I can see no reason why the Canadian public should be expected to subsidize a drug dealer's loss through forfeiture of illegal drugs, by allowing him to write-off the cost of drugs so forfeited, even if that cost had been established. If public policy has any role in fiscal matters it must deny such a claim.* ».

²⁴ Sous réserve des sommes forfaitaires de 10 % dans le cadre du Programme et de 20 % des dommages accordés par le tribunal à titre de frais engagés pour l'application de la Loi qui seront traitées plus loin.

²⁵ Bulletin d'interprétation IMP. 128-6/R1, « Vol, détournement de fonds, malversation ou fraude », 30 décembre 2009.

²⁶ Une diminution encouragée, il est vrai, par le cadre coercitif de la Loi, et carrément imposée dans le cas du jugement du tribunal.

Dans plusieurs jugements, la difficulté de décider si une dépense est imputable au revenu ou au capital a été discutée et, de façon constante, il a été conclu que les tribunaux devaient adopter une démarche fondée sur le bon sens. Dans *Algoma Central Railway*²⁷, la Cour suprême du Canada a cité avec approbation le passage suivant extrait de la décision *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*²⁸ :

« The solution to the problem is not to be found by any rigid test or description. It has to be derived from many aspects of the whole set of circumstances some of which may point in one direction, some in the other. One consideration may point so clearly that it dominates other and vaguer indications in the contrary direction. It is a commonsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer. »

En l'espèce, c'est le critère de l'objet ou la justification sous-tendant la dépense qui est le plus pertinent pour les fins de qualification des paiements en vertu de la Loi. Aux fins de cette analyse, il est primordial de tenir compte, non pas des raisons ayant motivé le versement de ces montants, mais plutôt de l'acte fautif à l'origine de l'application de la Loi. À cet effet, le juge McArthur la Cour canadienne de l'impôt a tenu les propos suivants :

« Je crois que, dans le contexte des dommages-intérêts, des règlements et des paiements du genre, la détermination de l'origine de la réclamation est suffisante pour trancher la question de savoir si le paiement a été fait au titre du revenu ou au titre du capital. Considérer l'objectif du paiement, au lieu de l'objectif de l'acte ou de l'omission à l'origine de la réclamation, peut donner lieu à des résultats incohérents. Comparons une situation où la somme accordée à titre de dommages-intérêts est si élevée que tous les actifs d'une société sont perdus à une situation où une société conclut un règlement pour un plus petit montant et est en mesure de préserver certains de ses actifs. Suivant le raisonnement de l'intimée, la déduction sera permise dans la première situation puisqu'aucun élément d'actif n'a été préservé. Dans la deuxième situation, par ailleurs, la déduction peut ne pas être permise parce que le but du paiement était de préserver certains des actifs de la société »²⁹.

(Nos soulignés)

²⁷ *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] RCS 447.

²⁸ [1966] A.C. 224.

²⁹ *ZR c. La Reine*, 2007 CCI 598, paragraphe 15.

À l'instar de l'exemple ci-dessus, considérer l'objectif du paiement en vertu de la Loi pourrait potentiellement engendrer des résultats incohérents dépendamment du moment où le paiement est effectué. Ainsi, bien qu'il soit raisonnable de conclure qu'un contribuable qui effectue un paiement en vertu du Programme (ou dans le cadre d'un règlement hors cour avant qu'un jugement ne soit rendu) tient à préserver son image corporative, rétablir sa réputation et ainsi réhabiliter son marché, ceci n'est pas vrai dans le cas du contribuable condamné par le tribunal à effectuer ledit paiement.

L'objectif du paiement dans les deux premiers cas serait, du moins en partie, de conserver la structure génératrice de revenus de l'entreprise. Il en résulterait un avantage durable pour le contribuable, ce qui l'assimilerait à une dépense de nature capitale. Un paiement effectué à la suite de la condamnation par le tribunal illustrerait, quant à lui, l'entêtement du contribuable refusant de reconnaître ses torts et n'acquiesçant au devoir de payer la somme qu'après un procès et un jugement (potentiellement sanglant), qui non seulement ne contribuent pas à la préservation de son image corporative, mais risqueraient d'y nuire considérablement. Arguer que le paiement fait suite à la condamnation du tribunal est, en fonction de l'objectif du paiement, de nature capitale ne tient pas la route. On se retrouverait donc, en appliquant le même critère aux trois situations factuelles, à accorder un traitement fiscal plus favorable (qualification en tant que dépense courante) au contribuable qui a fait preuve d'une obstination téméraire au détriment du contribuable proactif et pragmatique (voire repentant) qui s'est prévalu du Programme ou qui a réglé le procès hors cour (dépense de nature capitale).

Par ailleurs, l'assouplissement des règles d'autorisation de l'AMF, discuté plus haut, tend à affaiblir l'argument selon lequel l'objectif de paiements volontaires, et ainsi d'éviter une condamnation par le tribunal, est uniquement de conserver la structure génératrice de revenus de l'entreprise, car une déclaration de culpabilité visant l'entreprise n'entraîne plus automatiquement son inadmissibilité aux contrats des organismes publics québécois.

Pour ces raisons, la détermination de la nature du fait fautif à l'origine du paiement en vertu de la Loi pour déterminer la nature de cette dépense est la méthode privilégiée en l'espèce. Plusieurs jugements appuient cette position.

Tout d'abord, dans l'arrêt *British Columbia*, la Cour suprême du Canada a statué que la taxe sur dépassement de quota imposée à un entrepreneur avicole était une dépense d'entreprise déductible, et elle a affirmé ce qui suit :

« 70. L'intimée fait aussi valoir que la taxe sur dépassement de quota était en fait une dépense en capital dont la déduction est interdite par l'al. 18(1)b) parce que son paiement a permis au contribuable de conserver son quota. Avec égards, je ne trouve pas cet argument bien fondé. En vertu de l'al. 17g) de la *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order*, l'Office a le pouvoir discrétionnaire d'annuler ou de suspendre la licence et le quota d'un producteur lorsqu'il y a violation de toute disposition de l'ordonnance. Par conséquent, le contribuable courrait le même risque de perdre son quota s'il omettait de payer la taxe de quota ordinaire imposée pour chaque pondeuse gardée par un producteur. Au procès, l'intimée a admis que la taxe de quota ordinaire est déductible à titre de dépense courante. Cela étant, je ne puis comprendre comment la qualification de la taxe sur dépassement de quota comme dépense en capital peut être fondée sur les conséquences de son non-paiement.

71. Même sans la concession de l'intimée au sujet de la taxe de quota ordinaire, je ne qualifierais pas la taxe sur dépassement de quota comme une dépense en capital. Comme le dit notre Cour dans l'arrêt *Canderel*, précité, au par. 45 :

Au lieu de tenter de déterminer dans quelle case entre une dépense donnée, le contribuable devrait présenter son revenu de la manière qui reflète le mieux sa véritable situation financière pour l'année, c'est-à-dire qui donne une « image fidèle » du bénéfice.

L'amende en cause dans le présent pourvoi est établie sur une base journalière et elle vise à éliminer le bénéfice que le producteur a pu tirer de la production excédentaire. Ces considérations convergent toutes vers la qualification de la taxe comme une dépense courante. Dans la présente analyse, le fait qu'il y ait eu un risque de révocation du quota en cas de défaut de paiement de l'amende n'est pas plus pertinent que l'existence d'un risque de coupure du courant électrique à l'usine si le compte d'électricité n'est pas payé au fournisseur, avec ses conséquences sur la viabilité de l'entreprise. Le fait de déclarer le coût de l'électricité comme une dépense en capital dans ce contexte ne donnerait pas une image fidèle du revenu du contribuable pour l'année ».

Dans l'affaire *McNeill*, la Cour d'appel fédérale a jugé que des dommages-intérêts contractuels accordés en raison de la violation par le contribuable d'une clause restrictive à la vente de son entreprise de comptabilité étaient déductibles à titre de dépenses courantes, car les dommages-intérêts avaient été accordés pour indemniser un manque à gagner et étaient imputables au revenu :

« La conclusion de fait du juge de la Cour de l'impôt suivant laquelle l'objectif que poursuivait l'appelant en violant le contrat était de conserver ses clients et son chiffre d'affaires est déterminante. Les dommages-intérêts visaient à indemniser pour un manque à gagner. L'avocat de l'appelant a expliqué de quelle manière chacun des postes des dommages-intérêts auxquels son client a été condamné au titre des pertes subies ou à subir par Roe & Co. se rapportait aux activités commerciales que l'appelant exerçait ou exercerait en violation du contrat »³⁰.

Enfin dans *Imperial Oil*³¹, le contribuable a été autorisé à déduire un paiement fait en règlement d'une poursuite en responsabilité extracontractuelle. Dans cette affaire, le contribuable exerçait ses activités dans le secteur de la fabrication, du transport et la commercialisation des produits pétroliers. L'un de ses navires pétroliers était entré en collision avec un autre bâtiment, qui avait coulé. Les propriétaires de l'autre bâtiment ont intenté une action en dommages-intérêts, et un accord avait en fin de compte été conclu pour la réclamation. En autorisant la déduction, la Cour a affirmé ce qui suit :

« It is necessary to look behind the payment and enquire whether the liability which made it necessary — and it makes no difference whether such liability was contractual or delictual — was incurred as part of the operation by which the taxpayer earned his income. Where income is earned from certain operations, as it was by the appellant from its marine operations, all the expenses wholly, exclusively and necessarily incidental to such operations must be deducted as the total cost thereof in order that the amount of the profits or gains from such operations that are to be assessed may be computed. Such cost includes not only all the ordinary operations costs but also all moneys paid in discharge of the liabilities normally incurred in the operations. When the nature of the operations is such that the risk of negligence on the part of the taxpayer's servants in the course of their duties or employment is really incidental to such operations, as was the fact in the present case, with its consequential liability to pay damages and costs, then the amount of such

³⁰ *McNeill c. La Reine*, 2000 DTC 6211 (CAF), paragraphe 17.

³¹ *Imperial Oil Limited v. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 353 (R.C. de l'É.), 3 DTC 1090.

damages and costs is properly included as one of the items of the total cost of such operations. It may, therefore, properly be described as a disbursement or expense that is wholly, exclusively and necessarily laid out as part of the process of earning the income from such operations. »

(Nos soulignés)

Il faut donc selon la Cour regarder au-delà du paiement et s'interroger à savoir si l'obligation qui le rendait nécessaire est née dans le cours des activités à partir desquelles le contribuable tirait son revenu d'entreprise.

Il est clair que l'élément à l'origine de l'obligation de paiement en vertu de la Loi est né dans le cours des activités à partir desquelles le contribuable fautif tirait son revenu, à savoir la conclusion de contrats avec des organismes publics³². Dans ce contexte, permettre la déduction du paiement en vertu de la Loi³³ à titre de dépense courante dans l'année où il est effectué donnerait l'image la plus fidèle du bénéfice du contribuable pour l'année³⁴.

Déductibilité de « pots-de-vin » versés par un contribuable dans le cadre de l'obtention de contrats publics

La question de la déductibilité de « pots-de-vin » versés par un contribuable dans le cadre de l'obtention de contrats publics (abordée à la fin de l'article) a déjà fait l'objet d'une position publiée de Revenu Québec³⁵.

Selon Revenu Québec, de telles contributions tombent sous l'emprise de l'article 421.8 de la LI de sorte que leur déduction n'est pas permise. De plus, pour que l'article 421.8 de la LI s'applique, il n'est pas nécessaire qu'il y ait eu condamnation. Une infraction, dans la mesure où elle est prouvable, existe qu'on en soit reconnu coupable ou pas. La portée très large du libellé de l'article 421.8 de la LI pourrait interdire la déduction de la contribution elle-même (par exemple un pot-de-vin), mais aussi ce qu'il en a coûté pour la remettre à son récipiendaire, par exemple le coût du séjour à l'étranger pour la lui conférer (avion, repas, hôtel) ainsi que les coûts d'emprunt associés à la somme versée.

³² La présomption créée dans la Loi relativement au quantum du dommage en fonction d'un pourcentage du montant total payé pour le contrat visé renforce cette conclusion.

³³ Incluant les sommes forfaitaires de 10 % dans le cadre du Programme et de 20 % des dommages accordés par le tribunal à titre de frais engagés pour l'application de la Loi qui sont des frais connexes et qui ne sont pas visés par l'article 421.9 de la LI.

³⁴ Cette conclusion n'est cependant pas nécessairement applicable aux frais juridiques encourus par un contribuable reliés à l'application de la Loi.

³⁵ Lettre d'interprétation, 13-017241-001 « Contributions occultes faites à certains acteurs de la scène gouvernementale et politique tant municipale que provinciale » (9 juillet 2013).