

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 7 DÉCEMBRE 2004

OBJET : **DEMANDE D'INTERPRÉTATION – ÉVALUATION DES BIENS FIGURANT DANS L'INVENTAIRE, ARTICLES 1 ET 83 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**
N/RÉF. : 03-010051

La présente a pour but de répondre à la demande d'interprétation que ***** avait fait parvenir à ***** en date du *****, concernant l'évaluation des biens figurant dans l'inventaire de deux types d'entreprises soit une entreprise de vente au détail dit « de grande surface » et une entreprise de fabrication et de transformation.

Mise en contexte

1) Commerce de détail dit « de grande surface »

La première situation vise la société *****. ***** opère des magasins de grande surface d'articles *****, et d'autres articles *****. Sa principale source de revenu provient des ventes effectuées à des particuliers qui sont ses principaux clients. Les inventaires de ***** sont évalués au moindre du coût et de la valeur nette de réalisation. Le coût est déterminé selon la méthode du coût moyen. Les inventaires représentent ***** de l'actif total de la société. Afin de pourvoir à l'approvisionnement de ses magasins, la société opère deux centres de distribution (qui ne sont pas accessibles au public) dont un pour les ***** et l'autre pour les articles ***** et les marchandises nécessitant un dédouanement. Toutes les autres marchandises sont livrées directement par les fournisseurs aux différents magasins. Tous les coûts d'opération de ces deux centres de distribution sont déduits comme dépenses dans les résultats de l'exercice.

***** a aussi un département des achats au siège social de la société situé *****. Le rôle de ce département ne se limite pas seulement aux achats de marchandises, mais aussi au « marchandisage » (« merchandizer »), à l'étude de la rotation des stocks, à l'étalage, etc. Il occupe ***** de la superficie du siège social. Tous les coûts d'opération rattachés à ce département, incluant les salaires, sont déduits comme dépenses dans les résultats de l'exercice.

***** est dotée d'un système d'inventaire permanent. Il lui permet de commander automatiquement plus de 90 % des marchandises. Les acheteurs n'interviennent que pour les marchandises à faible rotation ou pour de nouveaux produits. Tous les coûts rattachés au système de gestion des stocks sont déduits comme dépenses dans les résultats de l'exercice. Selon les informations obtenues *****, le taux de rotation des marchandises est de **** fois par année en moyenne.

2) Entreprise de fabrication et de transformation

La seconde situation vise *****. Il s'agit d'une entreprise de fabrication et de transformation. ***** a déduit comme dépenses les salaires des acheteurs, les dépenses relatives à ces derniers, les frais financiers et les frais d'entreposage des matières premières (correspondant aux frais relatifs à l'entrepôt soit le loyer, les services, les frais de maintenance et les salaires des employés de cet endroit). L'existence de l'entrepôt est rendue nécessaire à cause des délais causés par l'achat de ***** en provenance d'autres pays (transport, douanes, etc.). La société doit s'assurer d'avoir un minimum d'inventaire de matières premières. La rotation des stocks est de ***** fois par année. La société a obtenu des commentaires du Service des normes professionnelles sur l'application des principes comptables généralement reconnus, ci-après désignés « PCGR », concernant les coûts incorporables à un article en stock dans le contexte particulier de *****.

Question

Essentiellement, vous désirez savoir si, dans la détermination du coût d'acquisition des biens décrits dans leur inventaire, ***** devraient tenir compte des frais d'entreposage tels les dépenses de loyer, les frais de maintenance de l'immeuble, les intérêts sur hypothèque, les services (électricité, chauffage, téléphone et assurances), les salaires des employés de l'entrepôt, etc., des coûts associés aux activités d'achat de ces biens telles les salaires des acheteurs, les dépenses relatives à ces derniers, etc., et du système de gestion des stocks.

Opinion

Dans un premier temps, nous examinerons les normes comptables applicables en l'espèce, puis nous examinerons plus spécifiquement les règles prévues par la législation fiscale à la lumière du jugement rendu par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Canderel*.

Aspect comptable

Il est mentionné, dans la demande d'interprétation, que ***** a possiblement contourné le principe fondamental de l'appariement des revenus et des dépenses, car « ...sa méthode d'évaluation des stocks est comparable aux méthodes utilisées par des sociétés exerçant des

activités similaires pour supporter des états financiers qui ne reflètent pas fidèlement les opérations et la situation financière de l'entreprise ». Pour les motifs qui suivent nous ne pouvons souscrire à une telle affirmation.

Les méthodes comptables permises aux fins de la présentation des stocks aux états financiers sont prévues au chapitre 3030 du manuel de l'Institut canadien des comptables agréés, ci-après désigné « ICCA », et dès les premières lignes de ce chapitre on nous mentionne que :

« La bonne pratique comptable reconnaît plusieurs manières de déterminer le coût des « stocks ». Comme toutes les méthodes comptables dont le choix est facultatif, le mode de détermination du coût, une fois fixée, doit être retenu d'exercice en exercice à moins que les circonstances n'exigent de le modifier¹. »

Comme mentionné dans l'argumentation présentée par *****, certains contribuables omettent d'ajouter les frais qui seraient par ailleurs directement reliés à l'acquisition et à la détention des stocks, même si le manuel de l'ICCA prévoit que le coût des marchandises achetées à l'état fini et celui des matières premières doivent correspondre au coût en magasin, c'est-à-dire au prix de la facture, exprimé en dollars canadiens, additionné des droits de douanes et d'accise, des frais de transport et de livraison et des autres frais de même nature.

Le principe général que nous dicte le manuel de l'ICCA quant au choix définitif de la manière de déterminer le coût des stocks est celui qui permet le meilleur appariement des revenus et des dépenses². Ce principe peut ainsi être adapté selon le secteur particulier de l'entreprise, tout en laissant agir le jugement professionnel du préparateur des états financiers. Il devient donc difficile d'en arriver à une règle comptable qui soit identique d'une entreprise à une autre.

La documentation comptable sur ce sujet de même que le Conseil des normes comptables³ s'entendent pour reconnaître les grands principes que l'on retrouve dans le manuel de l'ICCA, tout en gardant à l'esprit que chaque situation est un cas d'espèce, et qu'il est impossible de donner une règle technique pouvant être appliquée automatiquement. En conséquence, l'énumération des éléments qui composent le coût d'un article en stock dépend des circonstances.

¹ Chapitre 3030 : « Postes particuliers : Stocks », au paragraphe .01.

² Idem note 1, au paragraphe .09.

³ Comptabilité intermédiaire Chenelière/Mc Graw Hill : « Les stocks : coût d'origine et évaluation », chapitre 10, pages 10.14 et 10.19.

Tant ***** que ***** , à la suite de leurs commentaires ***** , reconnaissent que les frais d'entreposage seraient incorporables au coût des stocks si ces frais faisaient partie intégrante du processus de fabrication d'un bien.

Les auteurs traitant de la comptabilité de gestion sont unanimes à dire que les coûts associés à l'acquisition et à la détention des matières premières devraient entrer dans le coût des matières premières utilisées. Cependant, ils sont aussi d'accord pour dire qu'en pratique, ces coûts entrent rarement dans la détermination du coût des matières premières⁴. Malgré les avantages reliés à une information la plus exacte possible sur le coût de revient des produits fabriqués, il semble que seules les entreprises dotées d'un système de prix de revient perfectionné et des ressources requises à une telle gestion des coûts incluent de tels coûts.

Il ne faut pas oublier qu'en comptabilité, la cueillette et l'enregistrement des données relatives aux revenus et aux dépenses n'ont pas pour seul objectif la préparation du bilan et des résultats de l'exercice. La justification principale du suivi des données se retrouve dans l'utilité de l'information comptable pour la gestion de l'entreprise.

Les récents cas de manipulation du bénéfice ont incité l'ICCA à mandater un groupe de chercheurs afin de développer une méthodologie qui permettrait de distinguer les manipulations discrétionnaires et celles non discrétionnaires. Ces modèles sont encore à un stade expérimental, mais il convient tout de même de constater que ces modèles ont un objectif commun correspondant à la comparaison avec d'autres entreprises du même secteur et au cours du même exercice.

Ainsi, nous pouvons conclure que les PCGR laissent de la latitude au contribuable quant à l'évaluation du coût des stocks. Les pratiques de l'industrie dans laquelle une entreprise est exploitée constituent une indication permettant d'assurer que les états financiers reflètent fidèlement la réalité économique. Par ailleurs, il devient difficile de conclure à un mauvais appariement des revenus et des dépenses lorsque la méthode d'évaluation des stocks utilisée est comparable aux méthodes utilisées par des sociétés exerçant des activités similaires et qu'elle est utilisée de façon continue d'un exercice financier à l'autre.

Aspect fiscal

Sous l'aspect fiscal, deux éléments particuliers nécessitent notre attention. En premier lieu, la notion de « coût d'acquisition » telle qu'elle est prévue à l'article 83 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », et la mesure du bénéfice qu'un contribuable tire de son entreprise telle que le législateur l'a prévue à l'article 80 de la LI.

⁴ « *Prix de revient, planification, contrôle et analyse des coûts* », O. Croteau, L.P. Ouellette, F.Vernet, H. Boisvert, Éditions du renouveau pédagogique Inc. 1981, page 57.

En ce qui a trait aux biens figurant à l'inventaire, sans l'avoir codifiée spécifiquement dans nos lois fiscales, l'interprétation véhiculée par les autorités fiscales fédérales est à l'effet que l'évaluation de ces biens doit être établie en fonction des PCGR⁵.

La notion de « coût d'acquisition » réfère aux coûts encourus afin de pouvoir obtenir le titre de propriété d'un bien. Le titre de propriété s'acquiert lorsque les attributs normaux du titre tels la possession, l'usage et le risque sont transférés⁶. À cet égard, l'affaire *Jawl Industries Ltd*⁷ a permis de dégager le principe à l'effet que le bien acquis doit être identifiable et c'est au moment où l'acquéreur en prend possession que ce bien est identifié. Il y a peu de jurisprudence sur la notion de coût d'acquisition en matière de bien figurant dans un inventaire.

La doctrine considère que le coût d'acquisition, dans les situations où les biens sont achetés à des fins de revente sans que le contribuable n'y apporte de modifications, doit inclure le prix d'achat et les coûts encourus par l'acquéreur jusqu'à ce que les biens soient en sa possession à son propre lieu d'affaires. Lorsque d'autres dépenses reliées aux biens détenus en inventaire sont encourues et qu'elles le sont par suite « d'inefficacité » ou d'autres circonstances, et que ces dépenses n'augmentent pas la valeur des biens, elles sont normalement traitées comme des dépenses courantes d'opération⁸. En ce qui a trait aux frais d'entreposage et autres dépenses encourues, pour permettre que les biens soient disponibles à la vente, ils devraient être considérés comme des dépenses courantes d'opération. Dans la perspective où de tels frais sont importants, la doctrine favorise l'inclusion au coût d'acquisition des biens lorsque ces frais augmentent la valeur des biens détenus en inventaire⁹.

L'importance des PCGR dans l'établissement du bénéfice fiscal a été appréciée récemment par la jurisprudence. Ainsi, l'arrêt *Symes*¹⁰ a établi que la profession comptable ne saurait légiférer indirectement en droit fiscal :

« Les tribunaux ont hésité à énoncer, relativement au par. 9(1)¹¹, un critère « fondé sur les principes comptables généralement reconnus » (PCGR).

⁵ Bulletin d'interprétation IT-473R émis par l'Agence du revenu du Canada : « *Évaluation des biens figurant à un inventaire* », le 21 décembre 1998, paragraphes 10 à 17. Par ailleurs, il y a lieu de mentionner que les règles américaines prévues dans l'Internal Revenue Code sont beaucoup plus explicites en ce qu'elles exigent une « capitalisation uniforme » (uniform capitalization). Ces règles peuvent être résumées de façon sommaire par l'obligation de capitaliser tous les frais directs et indirects reliés aux biens détenus en inventaire, incluant une portion des dépenses générales d'opération et d'administration.

⁶ Voir l'arrêt *Constructions Bérou Inc. c. La Reine*, 1999 DTC 5841 (CFA).

⁷ *La Reine c. Jawl Industries Ltd*, 74 DTC 6133.

⁸ « *The meaning of cost in Canadian income tax* »; D. Keith McNair, Canadian Tax Paper No. 69, 1982, page 23.

⁹ *Idem* note 7.

¹⁰ *Symes c. La Reine*, (1993) 4 RCS 695 ; 1994 DTC 6001.

¹¹ Paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.) correspondant à l'article 80 de la LI.

Toute mention des PCGR comporte l'idée d'un degré de contrôle exercé par des comptables professionnels, ce qui est incompatible avec un critère juridique du « bénéfice » en vertu du par. 9(1)¹². »

L'arrêt *Canderel*¹³ a déterminé que les PCGR constituaient un outil non juridique pouvant être utile en matière d'interprétation et non comme des règles de droit. Par ailleurs, le juge expliquait en ces termes le rôle supplétif des PCGR :

« ...la comptabilité générale vise habituellement à fournir une image comparative du bénéfice d'une année à l'autre et tend donc à respecter une uniformité méthodologique pour le bénéfice de ceux à qui sont destinés les états financiers: notamment les actionnaires, les investisseurs, les prêteurs, les organismes de réglementation. Par contre, le calcul de l'impôt vise seulement à produire, pour le bénéfice du contribuable et du percepteur d'impôts, une image fidèle du revenu pour chaque année d'imposition. Selon l'activité commerciale du contribuable au cours d'une année donnée, la méthode utilisée pour calculer le bénéfice aux fins de l'impôt peut être très différente de celle utilisée l'année précédente, qui elle aussi a pu différer de celle utilisée l'année d'avant. Par conséquent, bien que la comptabilité générale puisse, dans les faits, constituer à certaines fins une méthode fidèle de détermination du bénéfice, son application à la question juridique du bénéfice est intrinsèquement limitée. La prudence s'impose dans l'application de principes comptables à des questions juridiques. »

Il précise de plus :

« En général, le ministre n'a pas le droit d'insister pour qu'une méthode trouvant appui dans les principes commerciaux et la pratique des affaires soit employée de préférence à une autre méthode bénéficiant d'un appui égal, sauf si, comme je vais l'expliquer, la méthode choisie par le contribuable ne permet pas d'obtenir une image fidèle de son revenu pour l'année d'imposition visée¹⁴. »

Quant au choix entre différents traitements comptables qui ne contreviennent pas aux lois fiscales, il mentionne :

« Toutefois, lorsque la présentation de l'image du revenu est plus compliquée, comme cela se produit fréquemment, le contribuable est libre d'utiliser les

¹² Idem note 8, à la page 723.

¹³ *Canderel c. La Reine*, (1998), 1 RCS 147; 1998 DTC 6100 (CSC).

¹⁴ Idem note 10, à la page 168.

principes commerciaux reconnus qui seront les plus utiles pour décrire le bénéfice, pourvu encore une fois que la méthode adoptée ne soit pas incompatible avec le droit applicable. En règle générale, comme je l'ai dit plus tôt, le ministre n'est pas en mesure d'insister sur l'application d'un principe ou d'un autre, en l'absence de règle juridique qui l'exige, sauf dans les cas où, comme je vais l'examiner ci-après, l'application d'une autre règle produirait une image plus fidèle du revenu que celle obtenue par le contribuable¹⁵. »

Quant au principe de l'appariement des revenus et des dépenses, il appert que dans le cas d'entreprises commerciales ordinaires, les biens détenus en inventaire sont normalement remplacés au cours de l'exercice suivant ***** et, par conséquent, les pertes anticipées déduites à la fin de chaque année (par la déduction des dépenses reliées aux biens détenus en inventaire) sont plus susceptibles (en raison de la continuité des opérations de vente de l'entreprise commerciale) d'être réalisées au cours de l'année suivante. La distorsion des bénéfices dans cette situation risque donc d'être beaucoup moins importante que si l'on était en présence d'un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, où la réalisation du bénéfice ou de la perte peut prendre des années¹⁶. Par conséquent, l'impact le plus important survient dans l'année d'imposition où l'on effectue une modification à la méthode d'évaluation des stocks.

Nous sommes d'avis que l'avantage que procurent les dépenses serait plutôt relié aux opérations courantes de l'entreprise du contribuable, puisqu'elles proviennent d'une décision d'affaires quant à l'opportunité de conserver une plus grande quantité de marchandises, afin d'éviter des ruptures de stocks et d'accroître la rapidité et la qualité de ses services. Dans ce contexte, il serait plausible et adéquat que ces dépenses soient déduites dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont engagées.

Pour conclure face à la latitude laissée aux contribuables quant à l'établissement du bénéfice qui produirait une image fidèle du revenu qu'il tire de l'exploitation de son entreprise, l'un des principes développés dans l'arrêt *Canderel* est à l'effet que :

« Pour les cas de nouvelles cotisations, 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. »

Ainsi, rien ne permet de conclure que les contribuables ont mal évalué le coût d'acquisition des biens décrits dans leur inventaire, qu'ils ont tenté de montrer un bénéfice qui s'écarte

¹⁵ Idem note 10, à la page 173.

¹⁶ Voir l'arrêt *Friesen c. La Reine*, (1995) 3 RCS 103.

- 8 -

des pratiques commerciales reconnues de l'industrie et qu'ils n'ont pas respecté les dispositions législatives prévues dans la LI.