



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

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

**DATE** : LE 12 MAI 2015

**OBJET** : **INCIDENCES FISCALES POUR L'EMPLOYEUR DE CERTAINES  
APPROPRIATIONS ET MALVERSATIONS FAITES PAR SES EMPLOYÉS  
N/RÉF. : 14-023490-001**

---

La présente fait suite à votre demande \*\*\*\*\* à l'égard du sujet décrit en rubrique \*\*\*\*\*.

\*\*\*\*\*

En impôt sur le revenu, les questions qui se posaient étaient de plusieurs ordres et voici ce que nous en comprenons. La première portait sur le maintien de la déductibilité de certaines dépenses d'un ferrailleur considérées au départ comme constituant des dépenses d'affaires véritables, et qui se sont ensuite avérées être fictives et comme constituant plutôt des appropriations faites par certains employés.

La seconde avait trait au maintien de la déductibilité des dépenses en regard de biens destinés à se retrouver dans l'inventaire du ferrailleur qui se sont ensuite avérées comme se rapportant tantôt à des achats fictifs et tantôt à des achats véritables, mais, dans ce dernier cas, qui ne pouvaient être documentés qu'au moyen de factures de complaisance.

Dans ce contexte, s'est posée aussi une troisième question quant à la déductibilité de ce qu'on a représenté être comme étant de la TPS/TVQ afférant à de l'inventaire fictif ou véritable qu'on a payé aux fournisseurs, et ce qu'on avait réclamé comme CTI/RTI à cet égard, et qu'on a depuis remboursé à l'administration fiscale.

On traitera des questions 1 et 3 d'abord, puisqu'elles ont des destins liés pour ensuite aborder la question 2.

---

## Déductibilité des appropriations de fonds faites par les employés

Cette appropriation de fonds s'est faite au moyen du paiement par le ferrailleur de biens et de services qui profitait exclusivement à certains employés, dont un directeur général de division.

Cette appropriation peut être vue comme étant un risque inhérent pour faire des affaires et lié aux activités courantes de la société de sorte à constituer un coût pour faire des affaires (« *cost of business* ») de sorte que la déduction du montant des appropriations est permise en conformité de l'article 80 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI »<sup>1</sup>, et n'est pas interdite par l'article 128 de la LI non plus que par la pratique évoquée au paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 128-6/R1 *Vol, détournement de fonds, malversation ou fraude*.

En effet, les employés en cause n'ont pas le rang « de cadre supérieur et d'actionnaire » de sorte à en empêcher la déduction comme l'évoque le paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 128-6/R1. Au surplus, il faut noter que le contenu de ce bulletin, notamment la fin de son paragraphe 3, est de toute façon assez décalé avec ce que permet la jurisprudence fiscale en matière de déduction des appropriations faites par des cadres ou des hauts dirigeants; les assouplissements amenés par les décisions rendues dans les affaires *Cassidy's Limited v. MNR* 89 DTC page 686 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale) et *Parkland Operations Ltd v. The Queen* 90 DTC 6676 (Cour fédérale, première instance) ne sont toujours pas reflétés dans ce bulletin. L'équivalent fédéral de notre bulletin, le Folio de l'impôt sur le revenu S3-F9-C1 *Gains de loterie, encaissements divers et produits de la criminalité (et pertes connexes)* et en particulier les paragraphes 1.36 et 1.37, reflète d'ailleurs cette souplesse depuis qu'il a été amendé le 8 décembre dernier.

---

<sup>1</sup> Bien qu'une confusion certaine ait existé pendant plusieurs dizaines d'années, la Cour suprême du Canada est venue clarifier cela dans l'affaire *Symes c. la Reine* de la façon suivante : « À une certaine époque, il n'était pas clair si le fondement de la déduction des dépenses d'entreprise se trouvait dans la disposition qui est maintenant le par. 9(1) ou dans celle qui est l'al. 18(1)a) actuel. Toutefois, dans une série d'arrêts ayant abouti à l'arrêt *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue* 57 DTC 1055, le président Thorson a reconnu que la déduction des dépenses d'entreprise constitue une partie nécessaire du calcul du « bénéfice » en vertu du par. 9(1). 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 Corporation* 89 DCT 5404 (C.A.F.). » [la mise en évidence est de nous].

---

## **Déductibilité des dépenses associées à des achats fictifs ou réels de biens destinés à figurer dans l'inventaire du ferrailleur**

### **1) Mise en contexte**

Les notions de « bien en inventaire » et de « propriété » importent en raison du régime de preuve particulier qui est imposé aux coûts d'inventaire d'un ferrailleur en raison des articles 85.3.1 et 85.3.2 de la LI.

La définition de ce qu'est un inventaire, prévue par l'article 1 de la LI, avance qu'elle signifie, en ce qui nous concerne, « la description des biens dont le prix ou la valeur entre dans le calcul du revenu d'une entreprise d'un contribuable [...] ». D'autre part, et en dépit que la définition n'en fasse pas état, puisque les biens en inventaire constituent un poste d'actif, il est de l'essence d'un bien en inventaire que le comptabilisant en soit le propriétaire. L'article 85.3.1 de la LI est le seul article de la LI traitant d'inventaire qui réfère d'ailleurs spécifiquement à la notion de propriété.

### **2) En ce qui a trait au coût des achats fictifs**

Au regard de ces coûts d'achats fictifs, puisque rien n'a été acquis dans le cadre de ces achats et que le comptabilisant n'est propriétaire de rien à cet égard, aucun bien en inventaire n'a été acquis ou n'est destiné à être vendu. Les dépenses y afférant ne constituent pas des dépenses d'inventaire, mais constituent plutôt des coûts dont la déduction est permise en conformité de l'article 80 de la LI et n'est pas interdite par l'article 128 de la LI non plus que par la pratique évoquée au paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 128-6/R1.

Quant aux montants payés par le ferrailleur qu'on a représentés être de la TPS/TVQ et dans la mesure où ce qui a été obtenu sans droit comme CTI/RTI a été remboursé à l'administration fiscale, les montants ainsi payés et qu'on a représentés être de la TPS/TVQ sont déductibles aux mêmes conditions que les coûts auxquels ils se rapportent.

Le coût des achats peut donc être établi par tous les modes de preuve et la déductibilité des coûts pouvant être associée à ces achats fictifs ne saurait être régie par des mesures spécifiques aux dépenses d'inventaire destinées aux ferrailleurs et prévues par l'article 85.3.1 de la LI.

### 3) **En ce qui a trait au coût des achats réels établis au travers de facturation de complaisance**

Il s'agit de biens destinés à la revente et dont le ferrailleur était propriétaire et qui constituaient donc des biens en inventaire. La LI n'a pas à prévoir de déduction spécifique particulière en matière d'inventaire puisque cette dépense se traduit au plan comptable par le jeu des inventaires dans l'établissement du coût des marchandises vendues, pour ensuite se traduire ultimement dans l'établissement du bénéfice en conformité de l'article 80 de la LI.

Celui qui veut faire valoir un droit doit prouver les faits qui soutiennent sa prétention<sup>2</sup>. La Cour suprême<sup>3</sup> du Canada a cependant clairement énoncé que lorsque la LI ne prévoit rien de particulier en matière de preuve, une dépense d'un contribuable peut être établie de n'importe quelle manière; par un écrit, un témoignage, un aveu ou un élément matériel émanant de lui, etc. Cependant, des dispositions législatives spécifiques visant à contrer cette permissivité ont été introduites au Québec pour baliser la déduction de certaines dépenses engagées par les recycleurs de métaux, en l'occurrence l'article 85.3.1 de la LI. Cet article 85.3.1 de la LI, qui ajoute des conditions à ce que la comptabilité avait par ailleurs prévu, édicte que le coût d'un bien en inventaire est réputé nul s'il n'est pas établi avec la preuve documentaire requise par cet article.

Puisqu'on est longtemps après le fait et qu'on serait tenté de présenter des preuves secondaires plutôt que de se gouverner comme l'indique cet article 85.3.1, on disposera tout de suite de la question de savoir si cette exigence statutaire additionnelle en matière de type de preuve à offrir est impérative ou simplement directive; le respect d'une exigence du premier type est obligatoire alors que le respect d'une exigence du second type est facultatif.

La jurisprudence fiscale très récente<sup>4</sup> rappelle que lorsque le législateur prend la peine d'accoler des conséquences au manquement d'une obligation, qu'il prend la peine d'impartir clairement à quelqu'un, la disposition législative est généralement vue dans sa globalité et pas nécessairement pour toutes ses modalités, comme étant impérative. Or, ici, c'est justement ce que le législateur a fait en réputant un coût nul toutes les fois que le contribuable n'obtient pas et ne fournit pas, le moment venu, la preuve documentaire requise par cet article en regard de ses coûts d'inventaire.

<sup>2</sup> Premier alinéa de l'article 2803 du Code civil du Québec.

<sup>3</sup> *Hickman Motors Ltd v. The Queen*, 97 DTC, p. 5363 à la p. 5375.

<sup>4</sup> Voir le dispositif du jugement rendu le 12 septembre 2014 dans l'affaire *1057513 Ontario, Inc. v. The Queen*, 2014 TCC 272 CanLII (Cour Canadienne de l'impôt), en particulier le paragraphe 30. <http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2014/2014tcc272/2014tcc272.html>

---

Ainsi, dans la mesure et dans la mesure seulement où le ferrailleur pourrait établir les coûts d'inventaire de la façon prévue à l'article 85.3.1 de la LI, il pourra refléter les coûts associés à ses achats dans son inventaire pour ensuite les refléter dans l'établissement de son bénéfice.

Or, cette exigence peut être satisfaite de deux façons : par l'obtention du numéro d'inscription du fournisseur au fichier de la TVQ au moment de l'acquisition des biens destinés à figurer à l'inventaire de l'acquéreur ou par l'obtention d'un document portant la signature du fournisseur ou du livreur et contenant la multitude de renseignements prévus à l'article 85.3.2 de la LI.

Pour ce qui est de la première façon, le **numéro d'inscription** de la TVQ **de qui on acquiert le bien** doit être **obtenu au moment de l'acquisition**. Pour être considéré tel, ce numéro doit être valide<sup>5</sup> à ce moment et être celui du fournisseur du bien, ce dont on peut ici douter puisqu'il s'agit de facturation de complaisance. Ainsi, dans la mesure où ce renseignement a été obtenu, est valide et est bien celui du fournisseur, le contribuable sera admis à faire la preuve de la dépense de n'importe quelle manière. Dans le cas contraire, pour pouvoir refléter ce coût d'inventaire, le contribuable n'aura d'autres choix que de se rabattre sur la seconde méthode qui consiste à obtenir du fournisseur ou du livreur la multitude de renseignements prévus à l'article 85.3.2 de la LI.

S'il s'exécute de l'une des façons prévues à l'article 85.3.1 de la LI et à ces conditions seulement, le coût hors taxes des biens qui aura été documenté de la façon requise pourra être déduit dans le jeu des inventaires lors de la détermination du coût des marchandises vendues, pour se traduire ultimement dans l'établissement du bénéfice.

À défaut par lui de s'exécuter de cette façon et de pouvoir déduire ces coûts, en vertu de l'article 80 de la LI et donc dans le calcul du bénéfice comme coût d'inventaire, l'article 129 de la LI ne lui est d'aucun recours puisque cet article est une restriction ou une limite à la déductibilité et non une assise permettant la déductibilité<sup>6</sup>.

Quant aux montants payés par le ferrailleur qu'on a représentés être de la TPS/TVQ, ils seront déductibles aux mêmes conditions que le coût des biens auxquels ils se rapportent pour les motifs qui suivent.

---

<sup>5</sup> *Amiante Spec Inc. v. The Queen*, 2008 TCC CanLII (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale) et plus particulièrement au paragraphe 87.

<sup>6</sup> Comme on l'a vu dans la note infrapaginale 1.

---

Tant les IFRS que les PCGR enseignent que :

« Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition [...] »

et que :

« Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (**autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales**) [...] ».

[La mise en évidence est de nous]

Or, en s'autorisant de la décision *Voitures Orly Inc.*<sup>7</sup>, Revenu Québec estime, dans un contexte de facturation de complaisance, que le montant payé qu'on a représenté être de la TPS/TVQ n'est pas payé à titre ou au titre de la TPS/TVQ, n'en constituent donc pas et ne constitue pas une taxe et que ce montant payé n'est pas récupérable auprès des administrations fiscales à titre ou au titre de CTI/RTI de sorte que le réclamant n'avait pas droit à ces derniers.

Cette position emporte comme conséquences que les montants payés par le ferrailleur aux fournisseurs qu'on a représenté être de la TPS/TVQ ne sont pas des « **taxes et surtout pas des taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales** » au sens des IFRS et des PCGR de telle manière qu'ils font nécessairement partie des coûts d'inventaire et que ces montants ne sauraient être déductibles qu'aux conditions prévues à l'article 85.3.1 de la LI.

Ainsi, dans la mesure où le ferrailleur rembourse le CTI\RTI pour être en mesure de faire valoir que c'est lui qui a assumé au final le coût de ce qui a été payé au fournisseur qu'on a représenté être de la TPS/TVQ, il pourra, aux conditions prévues à cet article, refléter cette dépense dans ses coûts d'inventaire de manière à pouvoir la déduire.

---

<sup>7</sup> *Voitures Orly Inc. c. La Reine*, 2004 CCI 86 (CanLII), Cour canadienne de l'impôt, procédure générale en particulier, le sous-paragraphe b du paragraphe 136 de la décision, ainsi que les paragraphes 139 et 145. Décision confirmée telle quelle sur cet aspect par la Cour fédérale d'appel dans l'affaire *Voitures Orly Inc. c. Canada*, 2005 CAF 245 (CanLII).