

3. Ces poursuites ont été engagées par un ex-associé du Contribuable, soit l'Associé, qui possédait xx% des sociétés la Filiale et la Société xxxxxx, l'autre xx% appartenant à la Société-mère, société du Groupe*** (ci-après «le Groupe»).
4. Les poursuites sont de deux ordres : d'une part, celles contre le Syndic*** (ci-après « le Syndic ») ; d'autre part, celles contre le Contribuable et ses entreprises.
5. Selon copie des différents actes de procédure mis à notre disposition, nous comprenons que, le ** année 2, la Filiale aurait acquis, par l'intermédiaire du Syndic et de la Société-mère, des actifs de la société*** (ci-après «la Société»), laquelle serait devenue faillie le ** année 2, avec effet rétroactif au ** année 1.

Interprétation demandée

Vous nous demandez de préciser le traitement fiscal approprié relativement aux honoraires professionnels et débours payés par la Filiale dans les cas suivants² :

- ⇒ Honoraires professionnels et débours payés au Syndic;
- ⇒ Honoraires professionnels et débours payés à l'avocat de xxxxxx notamment pour défendre ce dernier à l'encontre d'une requête en destitution, ainsi que dans le cadre d'une requête en annulation de la faillite de la Société;
- ⇒ Honoraires professionnels et débours payés aux avocats³ du groupe xxxxxx pour se défendre contre :
 - La poursuite demandant que l'Associé soit déclaré propriétaire de xx% des actions de la Filiale ;
 - La requête en liquidation de La Filiale ;

² Le détail des honoraires et débours déduits par la Filiale et refusés par le Ministère est exposé en annexe à la présente note.

³ En xx année 7, les services d'une firme de comptables agréés [XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX] ont également été retenus notamment à des fins d'établissement de quantum.

- Les poursuites demandant que xx% des actifs (en valeur) de la Société soient remis à l'Associé ;
- Les demandes de pertes de salaires et de revenus réclamés par l'Associé ;
- Les réclamations en dommages contre la Société-mère et le Contribuable.

Interprétation donnée

◇ Dispositions législatives

L'article 80 de la *Loi sur les impôts*⁴ (« LIQ ») 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.

Selon l'article 128 de la LIQ, un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une 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 ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner ce revenu. L'article 129 précise que ces montants ne peuvent inclure un montant déboursé à titre de capital, sauf s'il est expressément permis par la partie I de la LIQ.

En vertu du paragraphe b) de l'article 130 de la LIQ, un contribuable peut toutefois déduire le montant qu'il peut réclamer à l'égard d'une entreprise, n'excédant pas 7 % de la partie admise des immobilisations intangibles relatives à l'entreprise à la fin de l'année. L'article 106 de la LIQ, au paragraphe 1), expose que le montant d'immobilisations intangibles d'un contribuable à l'égard d'une entreprise est le montant payable ou déboursé par suite d'une transaction effectuée après 1971, à titre de capital pour gagner un revenu provenant de l'entreprise.

Ainsi, l'application combinée des articles 128 et 129 de la LIQ fait en sorte que, pour être pleinement déductibles dans le calcul du revenu, les honoraires professionnels doivent avoir été engagés en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou de biens et ne pas représenter des dépenses en capital. Toutefois, si des montants payés à titre

⁴ L.R.Q., c. I-3.

d'honoraires professionnels sont considérés comme étant déboursés à titre de capital pour gagner un revenu de l'entreprise, tels montants peuvent donner lieu à une déduction à titre de dépenses en immobilisations intangibles en vertu du paragraphe b) de l'article 130 de la LIQ.

◇ *Principes jurisprudentiels établis aux fins de la détermination du bénéfice*

Dans les arrêts Canderel Ltée c. Canada, [1998] 1 R.C.S. 147 ainsi que Toronto College Park Ltd. c. Canada, [1998] 1 R.C.S. 183, la Cour suprême du Canada a dégagé six principes devant servir au calcul du bénéfice aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁵, principes qui doivent être appliqués à chaque cas particulier afin de déterminer si le revenu a été calculé conformément au cadre juridique existant et si ce revenu donne une image fidèle du bénéfice du contribuable pour l'année en question. Ces principes sont énoncés comme suit :

- (1) La détermination du bénéfice est une question de droit.
- (2) Le bénéfice tiré d'une entreprise pour une année d'imposition est déterminé en déduisant des revenus tirés de l'entreprise pour l'année en question les dépenses engagées pour gagner ces revenus : M.N.R. c. Irwin, [1964] R.C.S. 662 ; Associated Investors of Canada Ltd. c. M.N.R., [1967] 2 R.C. de l'É. 96.
- (3) Dans la détermination du bénéfice, l'objectif est d'obtenir une image fidèle du bénéfice du contribuable pour l'année visée.
- (4) Dans la détermination du bénéfice, le contribuable est libre d'adopter toute méthode qui n'est pas incompatible avec :
 - a) les dispositions de la Loi;
 - b) les principes dégagés de la jurisprudence ou les « règles de droit » établis ;
 - c) les principes commerciaux reconnus.

⁵ L.R.C. 1985 (5^e suppl.).

- (5) Les principes commerciaux reconnus, notamment ceux codifiés formellement dans les PCGR, ne sont pas des règles de droit mais des outils d'interprétation. Dans la mesure où ils peuvent influencer le calcul du revenu, ils ne le feront qu'au cas par cas, selon les faits relatifs à la situation financière du contribuable.
- (6) En cas de nouvelle cotisation, 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.

◇ *Principes jurisprudentiels relatifs au traitement fiscal des honoraires professionnels juridiques considérés comme dépenses en capital*⁶

Les tribunaux ont traditionnellement établi que les honoraires professionnels juridiques engagés pour préserver un actif (« view to preserve ») ou pour l'acquérir (« view to bringing into existence ») sont généralement des dépenses de capital [Minister of National Revenue v. Dominion Natural Gas Co. Ltd., 1 DTC 499-133, Cour suprême du Canada].

Dans l'arrêt Elizabeth C. Symes c. Sa Majesté La Reine, [1993] 4 R.C.S. 695, la Cour suprême du Canada a confirmé que l'arrêt Dominion Gas est l'arrêt de principe sur l'application de l'ancien alinéa 6a) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Toutefois, la Cour souligne que cette disposition a été modifiée et précise qu'à cette époque, la notion de dépenses en immobilisations admissibles n'existait pas dans la Loi fédérale. Le passage suivant du jugement mérite d'être cité puisqu'il s'agit des commentaires les plus récents de la Cour suprême concernant les frais juridiques :

« L'arrêt *Minister of National Revenue c. Dominion Natural Gas Co.*, [1941] R.C.S. 19, est l'arrêt de principe sur l'application de l'al. 6a) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Dans cette affaire, un contribuable avait engagé d'importants frais juridiques dans sa défense d'une franchise de gaz naturel. Notre Cour a qualifié les frais en question de dépenses en immobilisations non déductibles et a indiqué que ces frais ne satisfaisaient pas à l'al. 6a). Selon le juge en chef Duff, l'al. 6a) visait [TRADUCTION] «des charges d'exploitation, c'est-

⁶ La note de M. xxxxxxxxxxxx en date du xxxxxxxxxxxx adressée à xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx résume très bien l'essentiel de plusieurs causes. Nous ne reprendrons pas cette liste dans la présente note.

à-dire des dépenses faites dans le processus de production du «revenu» (p. 22, je souligne).

L'arrêt *Dominion Natural Gas* établit en conséquence un critère relativement aux dépenses d'entreprise que l'on appelle souvent le critère de «production du revenu». Dans les arrêts qui ont suivi, ce critère a été appliqué par les tribunaux, mais pas toujours d'une façon qui laisse supposer qu'il s'agit d'une application simple. Dans l'arrêt *Kellogg Co. of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51 (C. de l'É.) par exemple, Kellogg avait engagé d'importants frais juridiques pour contester une action en contrefaçon de marque de commerce. Malgré l'arrêt *Dominion*, le juge Maclean a statué dans *Kellogg* que ces dépenses étaient généralement déductibles à titre de dépenses d'entreprise. Il a tout particulièrement souligné que, comme l'action n'avait pas été intentée par la contribuable, les frais juridiques de Kellogg n'étaient pas voulus, sans tenir compte toutefois du fait que c'était également le cas des frais juridiques dans l'arrêt *Dominion*. On peut discerner une ambiguïté similaire dans l'arrêt *Imperial Oil*, précité, et dans l'arrêt *Hudson's Bay Co. c. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 86 (C. de l'É.): voir Brooks, *loc. cit.*, à la p. 255.

En 1948, la disposition législative dont il est question dans les arrêts précités a été remplacée par la version immédiatement antérieure à l'al. 18(1)a): l'al. 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52. Il importe de faire ressortir les modifications alors apportées. Premièrement, alors que l'ancienne disposition exigeait que les dépenses soient «totalement, exclusivement et nécessairement» faites à la fin prévue, la nouvelle disposition n'assortit d'aucun qualificatif l'objet de la dépense. Deuxièmement, alors que l'ancienne disposition précisait qu'une dépense d'entreprise était une dépense faite «en vue de la production du revenu», la nouvelle disposition parle «de tirer [. . .] ou de faire produire» un revenu.

À plus d'une reprise depuis la modification législative, on a reconnu que le libellé actuel de la *Loi* fournit une assise plus large à la déductibilité que l'ancienne disposition. Dans l'arrêt *Premium Iron Ores Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685, un contribuable avait subi d'importants frais judiciaires pour s'opposer à une demande d'impôt présentée par un ressort étranger. Dans l'examen de la déductibilité de ces dépenses, le juge Martland dit: [TRADUCTION] «Il semble clair que le libellé actuel de [l'al. 18(1)a)] [. . .] avait pour but d'élargir la définition des dépenses déductibles» (p. 702). Voir aussi le juge Hall, à la p. 711; l'arrêt *Royal Trust*, précité, à la p. 1059. Dans l'arrêt *Premium*, notre Cour a statué que les dépenses en question étaient déductibles, et a rejeté l'idée que les opérations devaient être prises [TRADUCTION] «séparément selon les secteurs de production du revenu ou de répartition du revenu» (p. 711, le juge Hall).

En examinant dans quelle mesure ces arrêts et les autres cités par le juge de première instance illustrent une libéralisation des principes de déduction relativement à l'al. 18(1)a) de la *Loi*, il est pertinent d'en reconnaître le contexte historique. Plus particulièrement, puisque les arrêts examinés ont été rendus avant 1972, ils se situaient dans le contexte d'un régime fiscal qui n'autorisait pas les déductions pour dépenses en immobilisations incorporelles. Les tribunaux avaient donc deux options face à une dépense au titre de biens incorporels. Premièrement, cette dépense pouvait être considérée comme faite à compte de capital; dans ce cas, elle n'était pas déductible du tout puisqu'il ne pouvait y avoir déduction des dépenses en immobilisations qu'à l'intérieur du régime de déduction pour amortissement, lequel prévoit seulement l'amortissement des biens corporels; voir le *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C. 1978, ch. 945, Annexe II, catégorie 8(i). Deuxièmement, une dépense incorporelle pouvait être considérée comme une dépense courante et être alors totalement déductible.

Dans l'examen de dépenses incorporelles comme d'importants frais juridiques, les tribunaux d'avant 1972 ont donc peut-être été influencés par plus qu'une libéralisation de la formulation du critère visé à l'al. 18(1)a). Dans l'analyse du traitement des dépenses en immobilisations incorporelles avant 1972, le professeur Woodman a dit («A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the *Charter*: Some Modest Proposals» (1990), 8 *Rev. Can. D. Fam.* 371, à la p. 377):

[TRADUCTION] Les tribunaux, reconnaissant l'effet préjudiciable d'une telle qualification, ont tenté de contourner l'interdiction prévue à l'alinéa 18(1)(b) en élargissant la définition d'une dépense d'entreprise courante déductible. En d'autres termes, il est exact que les tribunaux ont élargi l'étendue des déductions, mais il ne s'ensuit pas nécessairement que la prochaine étape est de rendre déductibles les frais de garde d'enfants.

Aujourd'hui, le traitement des déductions d'entreprise est prévu dans des dispositions légales qui traitent des biens incorporels en immobilisations par application de la notion de dépenses en immobilisations admissibles: voir l'art. 14 et l'al. 20(1)b) de la *Loi*. »

À notre avis, les commentaires qui précèdent laissent entendre que si la cause Dominion Gas avait été entendue après 1972, les honoraires professionnels juridiques en cause auraient été qualifiés de dépenses en immobilisations admissibles aux fins fiscales.

Par ailleurs, plus récemment, la Cour d'appel fédérale, dans l'affaire The Queen v. Boulangerie St-Augustin inc., 97 DTC 5012, a maintenu la position de la Cour

canadienne de l'impôt [95 DTC 56] à l'effet de ne pas considérer comme des dépenses en capital les frais relatifs à la production de circulaires d'information à l'intention des actionnaires relativement à des offres d'achat de toutes les actions de la compagnie. Il fut jugé que ces frais étaient des dépenses d'affaires nécessaires et, par conséquent, des dépenses déductibles à titre de frais généraux d'administration⁷. La société avait engagé ces frais afin de se conformer à l'article 134 de la *Loi sur les valeurs mobilières*⁸.

◇ *Le bulletin d'interprétation IT-99R5 de l'ADRC et la déductibilité des frais engagés à des fins de défense*

Le bulletin IT-99R5 apporte des précisions concernant la position de l'ADRC à l'égard de la déductibilité des frais juridiques engagés à des fins de défense. Au paragraphe 4 du bulletin, il est indiqué qu'en général, de tels frais engagés à des fins de défense dans le cas de la plupart des délits, contrats et autres réclamations de droit civil dans le cours habituel de l'exploitation d'une entreprise sont déductibles.

Le paragraphe 3 du bulletin IT-99R5 prévoit également que, dans des cas bien précis, peuvent être déductibles les frais juridiques engagés par un contribuable qui doit assurer sa défense contre une accusation d'actes illégaux dans l'exploitation d'une entreprise ou défendre ses méthodes journalières d'exploitation d'une entreprise. Afin de déterminer si de tels frais sont déductibles, il faut examiner la relation entre la conduite du contribuable et les activités que ce dernier mène pour tirer un revenu.

Commentaires

HONORAIRES ET DÉBOURS PAYÉS AU « SYNDIC » ET CEUX PAYÉS À L'AVOCAT DU « SYNDIC »

Ces frais ont trait notamment à une requête en annulation de la faillite de la Société ainsi qu'à une requête en destitution du Syndic. La requête en annulation de la faillite aurait été abandonnée, mais la requête en destitution du Syndic aurait été accueillie par la Cour supérieure le xx année 4 et maintenue par la Cour d'appel du Québec en xx année 6.

Le représentant de la Filiale suggère de traiter les honoraires payés au Syndic comme biens en immobilisations admissibles et ceux payés à l'avocat du Syndic en partie

⁷ L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ci-après « ADRC ») a harmonisé sa position en conformité avec ce jugement. Voir lettre d'interprétation numéro 2001-0105605 en date du 6 février 2002.

⁸ L.R.Q., c. V-1.1.

comme coût d'acquisition du fonds de commerce par la Filiale (*i.e.* ajoutés au prix de base rajusté des actifs acquis de la faillite de la Société) et en partie comme dépenses de nature courante puisque la réputation de la Société-mère et de la Filiale était mise en cause, ce qui pouvait nuire à la capacité de générer des profits.

Nous comprenons que la Filiale a acquis les actifs découlant de la faillite de la Société par l'entremise de la Société-mère. Par lettre en date du ** année 3 adressée à Syndic, au Contribuable, président du groupe, s'est engagé à payer les honoraires de Syndic plus une somme forfaitaire de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (XXXXXX \$), de même qu'il s'est engagé à payer la totalité des honoraires de l'avocat du Syndic.

Si la Filiale a décidé de payer les honoraires et débours du Syndic, on ne peut considérer qu'il s'agit d'une dépense engagée en vue de gagner du revenu dans le cadre de son entreprise. Il s'agit d'une dépense payée pour un tiers, laquelle n'est pas déductible par la Filiale⁹. Il en va de même à l'égard des honoraires payés à l'avocat du Syndic qui ont trait à la défense de ce dernier. Ainsi, nous souscrivons à votre position selon laquelle les honoraires professionnels payés au Syndic et ceux payés à l'avocat du Syndic, qui ont trait à la défense de ce dernier, ne sont pas admissibles en déduction par la Filiale parce qu'il s'agit de dépenses payées pour un tiers.

Toutefois, une partie des honoraires payés à l'avocat du Syndic auraient trait à la défense des intérêts de la Filiale. Plus particulièrement, certains frais payés à l'avocat du Syndic sont relatifs à une requête en annulation de la faillite de la Société. Si un tel recours avait réussi, l'entreprise de la Filiale aurait été affectée. Tel que prévu au paragraphe 15 du bulletin d'interprétation IT-99R5, les frais juridiques et comptables directement reliés à l'achat d'un fonds commercial sont admis à titre de dépenses en capital admissibles, sauf si une dépense est déductible en vertu d'une disposition quelconque de la Loi autre que l'alinéa 20(1)b) de la Loi fédérale ou lorsqu'elle s'ajoute au coût du bien. À notre avis, les frais payés à l'avocat du Syndic qui ont trait à la requête en annulation de la faillite de la Société peuvent être considérés comme étant directement reliés à l'achat de l'entreprise opérée par la Filiale (achat global du fonds de commerce de la Société) et être

⁹ Voir les causes suivantes concernant le refus d'accorder la déduction de frais légaux payés pour un tiers : 412237 Ontario Limited v. Her Majesty the Queen, 94 DTC 1022 ; Border Chemical Company Limited v. Her Majesty the Queen, 87 DTC 5391 ; The Car Strip Ltd. v. Minister of National Revenue, 67 DTC 259 ; D.J. MacDonald Sales Limited v. Minister of National Revenue, 62 DTC 208 ; André Perreault c. Le Sous-Ministre du Revenu du Québec, [1993] R.D.F.Q. 203.

admis à titre de dépenses en immobilisations intangibles en vertu du paragraphe b) de l'article 130 de la LIQ.

HONORAIRES ET DÉBOURS PAYÉS AUX AVOCATS¹⁰ DU GROUPE XXXXXX

Poursuite demandant que l'Associé soit déclaré propriétaire de xx% des actions de la Société

C'est par une déclaration amendée en date du ** de l'année 7 que l'Associé demande à la Cour supérieure du Québec d'être déclaré propriétaire de xx% des actions de toutes catégories émises et en circulation de la Filiale. Cette action est dirigée à l'attention des co-défendeurs suivants : le Contribuable, la Société-mère et la Filiale. Rappelons que, selon les informations que nous possédons, au cours des années visées par les projets de cotisation, la totalité des actions de la Filiale étaient détenues par la Société-mère.

Le paragraphe 16 du bulletin d'interprétation IT-99R5 de l'ADRC prévoit que les frais juridiques et comptables engagés pour contrecarrer une offre de prise de contrôle d'une société ne sont pas déductibles en tant que dépenses d'opérations ni en tant que dépenses en capital admissibles. Ces coûts se rattachent à la propriété des actions elles-mêmes (c.-à-d. la structure du capital de la société) et ils ne sont pas engagés en vue de gagner ou de produire un revenu de l'entreprise. Les frais juridiques et comptables engagés pour l'acquisition réussie d'une société sont généralement des dépenses en capital qui peuvent être ajoutées au prix de base rajusté des actions acquises.

Le paragraphe 23 du bulletin d'interprétation IT-143R2 de l'ADRC précise que les frais juridiques et comptables supportés dans un essai raté d'acquérir des actions d'une société ne sont pas habituellement admissibles. Toutefois, lorsque le contribuable peut démontrer qu'il projetait de regrouper l'entreprise de la société avec une entreprise similaire qu'il exploitait déjà, les frais peuvent alors être reconnus comme des dépenses en immobilisations admissibles.

Dans la lettre d'interprétation numéro 9431067, émise le 17 mars 1995, l'ADRC a répondu à la question de savoir si les frais juridiques engagés par un contribuable pour récupérer des certificats d'actions sont déductibles. L'ADRC a indiqué qu'à l'aide des documents concernant le litige, il faudrait déterminer si celui-ci portait sur la

¹⁰Tel que mentionné précédemment, en xx de l'année 7, les services d'une firme de comptables agréés [XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX] ont également été retenus, notamment à des fins d'établissement de quantum.

confirmation ou la revendication du droit de propriété des actions et visait la protection d'une source de revenus de nature « capital ». Dans cette éventualité, l'ADRC a déterminé que les frais juridiques engagés à l'occasion du litige constitueraient des dépenses en capital et, par conséquent, ne seraient pas déductibles. Le montant de ces frais serait habituellement compris dans le coût des actions acquises.

Dans une autre lettre d'interprétation¹¹, l'ADRC a pris position relativement à la déductibilité des frais juridiques encourus afin de s'opposer à la vente d'une entreprise par un administrateur judiciaire (« receiver-manager »). Selon l'ADRC, de tels frais ne sont pas déductibles à titre de dépenses courantes ni à titre de dépenses en immobilisations admissibles, puisqu'ils n'ont pas été encourus afin de produire un revenu d'entreprises ou de biens. L'ADRC a ajouté que ces frais ressemblent à des frais juridiques encourus afin de contrecarrer une offre de prise de contrôle et a référé à cet égard au bulletin d'interprétation IT-99R4 [maintenant IT-99R5]. Il fut précisé que ces frais ne pourraient être considérés dans le calcul du gain résultant de la disposition d'un bien en vertu du sous-alinéa 40(1)a(i) de la Loi fédérale, car ils n'ont pas été encourus en vue de réaliser la disposition du bien.

Considérant ce qui précède, la Filiale ne pourrait pas déduire les frais reliés à la poursuite ayant pour objet la revendication du droit de propriété de xx% des actions de son capital-actions. De plus, la Société-mère ne pourrait pas tenir compte éventuellement de ces frais dans le calcul du gain ou de la perte en capital résultant de l'aliénation des actions qu'elle détient dans la Filiale, car de tels frais ne sont pas considérés comme ayant été encourus en vue de réaliser l'aliénation des actions.

¹¹ Voir lettre d'interprétation de l'ADRC numéro 9532477 émise en date du 6 février 1996.

Requête en liquidation de la Société-mère

C'est par le biais d'une requête amendée suivant les articles xxx, xxx et xxx de la *Loi sur les sociétés par actions*¹², en date du ** de l'année 5, que l'Associé demande à la Cour supérieure du Québec qu'il soit ordonné de procéder à la liquidation des actifs de la Société-mère et qu'il lui soit permis de participer comme acquéreur des biens. Par cette procédure, on demande également que soit déclarée litigieuse l'élection du Contribuable à titre d'administrateur de la société-mère de même que sont recherchées d'autres conclusions entourant l'administration, la liquidation et la dissolution de la Société-mère.

Mentionnons d'abord que La Filiale n'est pas partie à cette procédure. À première vue, il s'agirait donc de frais payés pour un tiers, lesquels ne sont pas déductibles par la Filiale.

Dans la cause The Queen v. Jager Homes Ltd. and Jager Holdings (Calgary) Ltd.¹³, la Cour d'appel fédérale a jugé que des frais légaux encourus en vue de la liquidation de sociétés n'étaient pas des frais encourus en vue de gagner des profits de l'opération de ces entités, mais qu'il s'agissait de frais encourus afin de préserver l'entité, la structure et l'organisation des sociétés. En conséquence, de tels frais constituaient des dépenses de nature « capital » et n'étaient pas déductibles.

Dans la lettre d'interprétation numéro 9419665 émise le 24 août 1994, l'ADRC s'est prononcée à l'égard de la déductibilité des frais légaux engagés principalement pour obtenir la dissolution d'une société en nom collectif. Il fut déterminé que de tels frais sont de nature « capital » et ne constituent pas une dépense engagée en vue de tirer un revenu. Toutefois, l'ADRC a précisé que, conformément au paragraphe 40(1) de la Loi fédérale et au bulletin d'interprétation IT-99R4 [maintenant IT-99R5], de tels frais pourraient s'ajouter au prix de base rajusté de la participation dans la société.

Dans une autre lettre¹⁴, l'ADRC a exposé sa position à l'endroit de frais engagés par un associé d'une société de personnes afin d'entreprendre des procédures légales pour faire effectuer une enquête sur les agissements des autres associés et éventuellement pour faire nommer par la Cour un séquestre qui verrait à l'administration du commerce. Les

¹² L.R.C. 1985, c. C-44.

¹³ 88 DTC 6119.

¹⁴ Voir la lettre d'interprétation de l'ADRC numéro 9730015 émise en date du 18 juin 1998.

procédures entreprises ayant démontré qu'il y avait effectivement eu malversation, le troisième associé a alors demandé de recevoir sa part du capital dans la société de personnes. Dans cette situation, l'ADRC a déterminé que les frais légaux engagés par l'associé étaient des dépenses engagées ou effectuées afin de préserver un actif, soit sa participation dans la société de personnes. Par conséquent, ces dépenses sont des dépenses en capital non déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)b) de la Loi fédérale.

L'ADRC a ajouté que de tels frais légaux engagés par l'associé ne pourraient pas être appliqués en réduction du gain en capital réalisé lors de la vente des actifs de la société de personnes puisqu'il ne s'agit pas de dépenses engagées ou effectuées par la société de personnes en vue de réaliser la disposition. Toutefois, l'ADRC a indiqué que, si une partie des frais légaux engagés par l'associé pouvait être considérée comme ayant été engagée ou effectuée en vue de réaliser la disposition de la participation de l'associé dans la société de personnes, cette partie des frais seulement pourrait être considérée lors du calcul du gain ou de la perte en capital réalisé par l'associé lors de la disposition de sa participation en vertu du paragraphe 40(1) de la Loi fédérale.

Considérant ce qui précède, la Filiale ne pourrait pas déduire dans le calcul de son revenu les honoraires professionnels et débours relatifs à la requête en liquidation de la Société-mère.

Poursuites demandant que xx% des actifs (en valeur) de la Société (XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX) soient remis à l'Associé

et

Demandes de pertes de salaires et de revenus réclamés par l'Associé

C'est par la déclaration amendée en date du xx de l'année 7 que l'Associé demande à la Cour supérieure du Québec de condamner solidairement la Société-mère et le Contribuable à lui payer la somme de xxxxxxxxxxxx\$, laquelle se ventile comme suit :

- xx% de la valeur des actifs de la Société (soit xx% de xxxxxxxxxxxx\$):
xxxxxxxxxxxxx \$
- Pertes de salaires et de revenus : xxxxxxxxxxxxx\$
- Total xxxxxxxxxxxxx\$

Cette action est dirigée à l'attention des co-défendeurs suivants : le Contribuable, la Société-mère et la Filiale.

Bien que la Filiale soit mentionnée comme co-défenderesse dans cette procédure, les conclusions recherchées relativement à la valeur des actifs et aux pertes de salaires et de revenus réclamés par l'Associé ne sont pas adressées à l'encontre de la Filiale, mais uniquement à l'encontre de la Société-mère et du Contribuable. Dans ces circonstances, la Filiale ne peut pas déduire les frais relatifs à ces réclamations, car il s'agit de frais payés pour un tiers.

Réclamations en dommages contre la Société-mère et le Contribuable

L'Associé réclame des dommages à la fois dans la requête amendée suivant les articles xxx, xxx et xxx de la *Loi sur les sociétés par actions*¹⁵ en date du xx de l'année 5 et dans la déclaration amendée en date du xx de l'année 7. Nulle part dans ces actes de procédure, la condamnation de la Filiale n'est recherchée à l'égard des réclamations en dommages. Par conséquent, les honoraires professionnels ayant trait aux réclamations en dommages dans les procédures susmentionnées constituent des frais payés pour un tiers et, à ce titre, ils ne sont pas déductibles par la Filiale.

◇ *Commentaires additionnels*

Déclaration amendée en date du ** de l'année 6 intentée par la Société de gestion contre la Filiale

Par cette action en justice, la Société de gestion cherche à faire condamner la Filiale à lui payer la somme de xxxxxxxx \$ à titre de redevances découlant d'un contrat d'approvisionnement pour la période du xx de l'année 1 au xx de l'année 3.

À notre avis, les frais juridiques encourus relativement à la défense de cette poursuite sont déductibles. En effet, tel que mentionné précédemment, le paragraphe 4 du bulletin d'interprétation IT-99R5 prévoit que les frais juridiques engagés à des fins de poursuite ou de défense dans le cas de la plupart des délits, contrats et autres réclamations de droit

¹⁵ L.R.C. 1985, c. C-44.

civil dans le cours habituel de l'exploitation d'une entreprise sont, en général, déductibles.

Requête en récupération de deniers [art. xxxxxxxx et xxxxxxx de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité¹⁶] datée du xx de l'année 6

Par cette requête déposée à la Cour supérieure (en matière de faillite), présentée conjointement par la société débitrice-faillie et la firme du Syndic, on cherche une condamnation solidaire de la Filiale et du Contribuable.

Les conclusions sont à l'effet de payer au Syndic

la somme de xxxxxxxx \$, représentant xx% des bénéfices bruts de la Filiale pour les exercices terminés les xx de l'année 2 et xx de l'année 3. Selon les faits décrits à cette procédure, la Filiale devait payer xx% de ses bénéfices bruts à la Société à titre de frais de gestion.

À notre avis, les frais juridiques encourus relativement à la défense de cette requête sont déductibles par la Filiale, puisqu'ils ont été engagés à des fins de défense relativement à un contrat qui aurait été conclu dans le cours de l'exploitation de l'entreprise.

◇ *Conclusion*

En résumé, voici le traitement fiscal qui serait à adopter à l'égard des différents honoraires professionnels et débours payés par la Filiale:

⇒ Les honoraires et débours payés au Syndic et ceux payés à l'avocat du Syndic afin de défendre ce dernier à l'encontre d'une requête en destitution ne sont pas déductibles par la Filiale, car il s'agit de frais payés pour un tiers. Toutefois, en ce qui a trait aux honoraires et débours payés à l'avocat du Syndic ayant pour objet la défense des intérêts de la Filiale, c'est-à-dire dans le cadre de la requête en annulation de la faillite de la Société, ceux-ci pourraient être traités en tant que dépenses en immobilisations admissibles.

⇒ Les honoraires et débours relatifs à la poursuite demandant que l'Associé soit déclaré propriétaire de xx% des actions de la Filiale se rattachent à la propriété des actions elles-mêmes (c.-à-d.

¹⁶ L.R.C. 1985, c. B-3.

la structure du capital de la société) et ils ne sont pas engagés en vue de gagner ou de produire un revenu de l'entreprise de la Filiale. Par conséquent, ces honoraires ne sont pas déductibles par la Filiale et ne peuvent pas non plus être considérés par la Société-mère à titre de dépenses en vue de l'aliénation de telles actions.

- ⇒ Les honoraires et débours ayant trait à la requête en liquidation de de la Société-mère constituent, pour la Filiale, des frais payés pour un tiers et ne sont donc pas déductibles par cette société. De plus, des frais encourus en vue de la liquidation de sociétés donnent lieu à des dépenses de nature « capital ».
- ⇒ Les honoraires et débours relatifs aux poursuites demandant que xx% des actifs (en valeur) de la Société soient remis à l'Associé et ceux concernant les réclamations en dommages et en pertes de salaires et de revenus ne sont pas déductibles par la Filiale, car les conclusions recherchées dans ces poursuites à ce titre ne sont pas dirigées contre la Filiale.
- ⇒ Les honoraires et débours relatifs à la déclaration amendée du xx de l'année 6 intentée par la Société de gestion et ceux relatifs à la requête en récupération de deniers en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* sont déductibles dans le calcul du revenu de la Filiale, car ces poursuites invoquent le non-respect de contrats impliquant la Filiale (soit des contrats d'approvisionnement, soit des contrats de gestion).

Pour toute question concernant la présente note, nous vous invitons à communiquer avec XXXXXXXXXXXX au XXXXXXXX.

XXXXXXXXXXXX

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****

DATE : LE 16 JUILLET 2002

OBJET : TRAITEMENT FISCAL DES HONORAIRES PROFESSIONNELS
JURIDIQUES ET COMPTABLES - *****
N/RÉF. : 02-0104535

NOTE COMPLÉMENTAIRE À LA NOTE DU 14 JUIN 2002

La présente note fait suite à l'entretien téléphonique intervenu avec ***** le ***** et complète la note du 14 juin 2002 concernant le sujet mentionné en titre. Plus particulièrement, il s'agit de déterminer dans quelle mesure certains honoraires professionnels juridiques et comptables payés par ***** (ci-après « la Filiale ») pourraient être déductibles par la société ***** (ci-après « la Société-mère »)¹⁷.

Dans notre note du 14 juin dernier, nous indiquions, aux pages 13 et 14, que certains honoraires professionnels et débours ne sont pas déductibles par la Filiale, puisqu'il s'agit de frais payés pour un tiers, soit la Société-mère ou le Contribuable, ou les deux, selon le cas.

Nous traiterons de la déductibilité de ces frais, pour la Société-mère, selon le même ordre que celui suivi dans la note du 14 juin 2002.

Poursuites demandant que **% des actifs (en valeur) de la Société
(*****) soient remis à l'Associé
et
Demandes de pertes de revenus et de salaires réclamés par l'Associé

C'est par la déclaration amendée en date du ** de l'année 7 que l'Associé demande à la Cour supérieure du Québec de condamner solidairement la Société-mère et le Contribuable à lui payer la somme de*****

¹⁷ Nous comprenons que, dans un tel cas, les honoraires et débours payés par la Filiale seraient remboursés par la Société-mère et celle-ci réclamerait alors la déduction dans le calcul de son revenu.

\$. Puisque les conclusions recherchées relativement à la valeur des actifs et aux pertes de revenus et de salaires ne sont pas adressées à l'encontre de *****, nous indiquions, dans notre note du 14 juin 2002, que cette dernière ne peut pas déduire les frais relatifs à ces réclamations, car il s'agit de frais payés pour un tiers.

Qu'en est-il de la déductibilité de ces frais pour la Société-mère ?

Les allégations ** à ** de la procédure datée du ** de l'année 7 exposent essentiellement le fondement des réclamations logées à l'encontre de la Société-mère et du Contribuable. De ces allégations, on constate que le total des réclamations visant solidairement la Société-mère et le Contribuable se ventile comme suit :

• **% de la valeur des actifs de la Société (soit **% de ***** \$):	***** \$
• <u>Pertes de revenus et de salaires :</u>	***** \$
Total	***** \$

Rappelons que le paragraphe 4 du bulletin d'interprétation IT-99R5 de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») intitulé « *Frais juridiques et comptables* » prévoit qu'en général, les frais juridiques engagés à des fins de poursuite ou de défense dans le cas de la plupart des délits, contrats et autres réclamations de droit civil dans le cours habituel de l'exploitation d'une entreprise sont déductibles.

Pour sa part, le paragraphe 15 du bulletin précité IT-99R5 indique que les frais juridiques et comptables directement reliés à l'achat d'un fonds commercial sont admis à titre de dépenses en capital admissibles.

Dans ce cas-ci, les frais ont-ils été encourus dans le cours habituel de l'exploitation de l'entreprise de ***** ? S'agit-il plutôt de frais directement reliés à l'achat d'un fonds de commerce ?

Dans leur lettre en date du ** de l'année 8, les représentants de la Filiale font état que la Société-mère est une société dont l'activité consiste à gérer différentes entreprises oeuvrant dans des activités très diversifiées et opérées par l'entremise de diverses sociétés. À la page * de la lettre, il est également indiqué que les domaines dans lesquels sont impliqués la Société-mère et son unique actionnaire et administrateur, couvrent tant le

domaine de la *****, des *****, du *****, de
*****, de la ***** et
même de *****.

Les représentants font également valoir, à la page * de leur lettre, qu'en décidant d'acquérir le fonds de commerce du Syndic, les administrateurs de la Société-mère étaient conscients des risques associés à cet investissement ainsi que des coûts supplémentaires qui pouvaient être reliés à cette transaction. Ils en auraient donc tenu compte dans le cadre de l'offre faite au Syndic pour l'acquisition du fonds de commerce.

Compte tenu de la nature diversifiée des affaires de la Société-mère, considérant les différents objets des poursuites, de même qu'en tenant compte des commentaires des représentants, nous sommes d'avis qu'une ventilation des honoraires et débours doit être effectuée.

Ainsi, d'une part, en s'appuyant sur le paragraphe 15 du bulletin IT-99R5, la partie des honoraires et débours qui peut être reliée à la réclamation de **% (en valeur) des actifs de la Société devrait être traitée comme dépense en capital admissible, car ces frais doivent être considérés comme des frais directement reliés à l'achat d'un fonds de commerce¹⁸.

D'autre part, l'autre partie des honoraires et débours, laquelle concerne la réclamation relative aux pertes de revenus et de salaires, pourrait être admissible en déduction dans le calcul du revenu de la Société-mère, et ce, considérant que les poursuites invoquent des délits ou contrats que l'on peut considérer dans le cours habituel de l'exploitation de l'entreprise, compte tenu des faits particuliers en cause.

Réclamations en dommages contre la Société-mère et le Contribuable

L'Associé réclame des dommages à la fois dans la requête amendée suivant les articles ***, *** et *** de la *Loi sur les sociétés par actions*¹⁹ en date du ** de l'année 5 et dans la déclaration amendée en date du ** de l'année 7 dont nous discutons ci-devant.

Dans notre note du 14 juin 2002, nous précisons que, nulle part dans ces actes de procédure, la condamnation de la Filiale n'est recherchée à l'égard des réclamations en

¹⁸ Voir entre autres les allégations ** et ** de la procédure du ** de l'année 7. Voir également les commentaires des représentants concernant le risque relié à l'acquisition des actifs.

¹⁹ L.R.C. 1985, c. C-44.

dommages. Par conséquent, les honoraires professionnels ayant trait aux réclamations en dommages dans les procédures susmentionnées constituent, pour *****, des frais payés pour un tiers.

Qu'en est-il de la déductibilité de ces frais pour la Société-mère ?

Relativement aux frais reliés à la réclamation contenue dans la déclaration du ** de l'année 7, nous vous référons à la section précédente.

Par ailleurs, en ce qui a trait aux frais relatifs à la requête amendée suivant les articles ***, *** et *** de la *Loi sur les sociétés par actions* en date du ** de l'année 5, il y a également lieu qu'une ventilation des honoraires et débours qui y sont reliés soit effectuée.

Rappelons d'abord que, dans notre note du 14 juin 2002, nous avons indiqué que les frais concernant la liquidation de la Filiale ne sont pas déductibles, car de tels frais constituent des dépenses de nature « capital »²⁰. De plus, en ce qui a trait aux frais qui concernent les affaires mêmes de ladite Filiale, ceux-ci seraient déductibles par cette société, pour autant que les critères permettant leur déductibilité soient rencontrés.

Par ailleurs, relativement à la réclamation pour dommages, les conclusions de la procédure à ce titre visent la condamnation solidaire des intimés, soit la Société-mère et le Contribuable. Par conséquent, à cet égard, à l'instar de la conclusion formulée dans la section précédente, nous sommes d'avis que les honoraires et débours reliés à cette partie de la procédure seraient déductibles par la Société-mère, car l'on invoque des délits et contrats qui peuvent être considérés dans le cours habituel de l'exploitation de l'entreprise, compte tenu des faits particuliers en cause.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.

²⁰ Nous avons référé notamment à la cause The Queen v. Jager Homes Ltd. and Jager Holdings (Calgary) Ltd., 88 DTC 6119.