



DESTINATAIRE : *****

EXPEDITRICE : *****
SERVICE DE L'INTERPRETATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 20 SEPTEMBRE 2006

OBJET : **FRAIS LÉGAUX POUR RÉCUPÉRER UN SOLDE DE PRIX DE VENTE
ET DES INTÉRÊTS**
N/📁 : 06-0103488

La présente est pour faire suite au courriel que vous adressiez à *****, le ***** dans lequel vous souhaitiez obtenir notre interprétation relativement à l'application de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », lorsqu'un particulier demande la déduction de frais légaux encourus pour récupérer un solde de prix de vente qu'il a consenti lors d'une vente d'actions et des intérêts sur ce solde.

Les faits

En ***** 2002, le contribuable aurait vendu 50 % des actions qu'il détenait dans une société exploitant une petite entreprise (« SEPE »). Le contrat de vente prévoyait que les actions devaient être payées en plusieurs versements et que des intérêts seraient payables.

Dans sa déclaration de revenus pour son année d'imposition 2002, il a déclaré un gain en capital de ***** \$ et déduisait une provision égale à 80 % de ce gain (équivalant au pourcentage de la partie impayée du prix de vente) et, pour annuler l'excédent, réclamait une déduction pour gain en capital relative à l'aliénation des actions d'une SEPE.

En *****, le contribuable intentait des procédures judiciaires à la suite des paiements sans fonds du solde de prix de vente et des intérêts dus sur ce solde.

En *****, le contribuable a payé des frais légaux pour un montant de ***** \$ (avocats, huissiers, timbres judiciaires, etc.).

En *****, le contribuable demande au ministère du Revenu du Québec de rouvrir son année d'imposition ***** de façon à lui accorder la déduction des frais légaux encourus.

À ce propos, vous nous avez transmis les pièces justificatives jointes par le contribuable à sa demande. Celles-ci ne précisent en rien la réclamation du contribuable.

Vous précisez qu'en ***** et ***** le contribuable continue de déclarer le gain relatif à la provision, ce qui semble confirmer que la vente d'actions n'a pas été annulée.

Interprétation demandée

- 1.- Vous voulez savoir si les frais légaux encourus par le contribuable sont déductibles dans le calcul de son revenu pour l'année ***** ?
- 2.- Advenant que le contribuable n'ait pu récupérer le solde de prix de vente et les intérêts sur ce solde, est-ce que la perte qui en découle pour lui est déductible et si oui, est-ce que les frais légaux encourus peuvent être considérés dans le calcul de cette perte?

Interprétation donnée

1^{re} question : Est-ce que les frais légaux encourus par le contribuable sont déductibles dans le calcul de son revenu pour l'année *****?

L'article 128 de la LI prévoit que sont déductibles dans le calcul du revenu de biens d'un contribuable, les dépenses qu'il paie au cours d'une année d'imposition dans la mesure où elles se rapportent raisonnablement à un bien et qu'elles sont encourues pour gagner un revenu s'y rapportant et qu'elles ne constituent pas une dépense dont la déduction est interdite par ailleurs dans la LI. Est notamment interdite la déduction d'une dépense encourue à titre de capital (article 129 de la LI).

Une dépense peut donc être faite pour gagner un revenu de biens ou d'entreprise, mais ne peut être déduite pour le motif qu'elle constitue une dépense en capital¹.

¹ *BJ Services Company Canada v. The Queen*, 2004 DTC 2032 (CCI): “[39] Because the Appellant has succeeded under paragraph 18(1)(a), I must turn now to paragraph 18(1)(b) and the Crown's second argument that these expenses should be treated as capital outlays. If I conclude that these expenses are capital in nature, there will generally be no deduction unless they constitute “eligible capital expenditures” under subsection 14(5) of the Act. If however I conclude that they are not capital in nature, then they will be fully deductible from income, as I have concluded that the expenses have been shown to be incurred for the “purpose of gaining or producing income”. Nous vous référons également à l'opinion émise par l'Agence du revenu du Canada (“l'ARC”) le 30 mai 2005 dans le dossier 2005-0119711^{E5}: « It is our view that the legal costs to defend the taxpayer are likely being incurred for the purpose of gaining or producing income from a business. Such costs would, however, be of a capital nature.”

La LI ne définit pas le concept de « dépense en capital ». La jurisprudence sur le sujet oppose généralement le concept de « dépense en capital » à ceux de « dépenses d'exploitation » (aussi désignée par l'expression « dépense courante ») ou de « dépenses d'entretien » (lorsqu'on parle d'un bien qui est un immeuble à revenus).

Pour être déductible, une dépense doit faire partie du processus générateur de revenus² de l'entreprise ou du bien.

Comme la ligne est difficile à tirer entre ces concepts, les cours de justice ont dégagé certains indicateurs pour reconnaître l'existence d'une dépense en capital, dont les plus souvent cités sont la non-réurrence d'une dépense (faite une fois pour toutes³), lorsque le but de la dépense réside en la préservation d'un bien en capital⁴ ou la recherche de l'obtention d'un avantage durable⁵ qui résulte directement de la dépense dont la

² *Johns-Mansville Canada Inc. v. R.*, [1985] 2 R.C.S. 46 : « 14. Le Conseil privé a appliqué un autre critère dans la caractérisation des dépenses dans l'arrêt *B.P. Australia Ltd.*, précité, à la p. 271 : [TRADUCTION] Enfin, les dépenses ont-elles été engagées à l'égard de l'entreprise qui devait générer les profits ou faisaient-elles partie du processus générateur de revenus? Cette question est tout spécialement pertinente vu les circonstances du présent pourvoi. Le Conseil privé a répondu qu'il fallait considérer la dépense non pas comme engagée à l'égard de l'entreprise, mais plutôt comme faisant partie du processus générateur de revenus. À la page 273, lorsqu'il examine la façon dont l'avantage tiré de la dépense devait être utilisé, lord Pearce affirme que cet avantage devait être utilisé [TRADUCTION] "dans le cadre de l'effort soutenu qui est déployé en vue d'obtenir des commandes et de vendre de l'essence". »

³ *Johns-Mansville Canada Inc. v. R.*: « 20. À un moment donné, le critère appliqué par les tribunaux pour distinguer entre revenu et capital était le critère dit "une fois pour toutes". Ce critère a été adopté par le vicomte Cave, lord Chancelier, dans l'arrêt *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton*, [1926] A.C. 205, à la p. 213. (...) Le critère qu'il adopte, à la p. 213, consiste à [TRADUCTION] "affirmer qu'une dépense de capital est une chose qui se produit une fois pour toutes et qu'une dépense d'exploitation est une chose qui se reproduit chaque année", bien qu'il reconnaisse que ce critère n'est pas [TRADUCTION] "décisif dans tous les cas". »

⁴ *Minister of National Revenue v. L. D. Caulk Company of Canada Limited and Goldsmith Bros. Smelting and Refining Co. Limited*, 54 DTC 1011: "The judgment of this Court in *The Minister v. Dominion Natural Gas*, (1941) S.C.R. 19, [1 DTC 499-133], is clearly distinguishable as having been a case of expenses to preserve a capital asset in a capital aspect."

⁵ *B.C. Electric Railway Co. v. M. N. R.*, (1958) S.C.R. 133: "The question has, however, been discussed in a number of cases. In *Vallombrosa Rubber Co. Ltd. v. Farmer*, (1910) 5 T.C. 529 at 536, Lord Dunedin said in part: "Now, I don't say that this consideration is absolutely final or determinative, but in a rough way I think it is not a bad criterion of what is capital expenditure as against what is income expenditure to say that capital expenditure is a thing that is going to be spent once and for all, and income expenditure is a thing that is going to recur every year."

In *Atherton v. British Insulated and Helsby Cables Ltd.*, (1925) 10 T.C. 155 at 192, [1926], A.C. 205, Lord Cave said that: ". . . when an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade, I think that there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital."(...) To say, however, that an

déduction est recherchée⁶. Cet avantage peut être intangible⁷. De plus, la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Kellogg* a accordé la déduction des frais légaux encourus par cette compagnie pour défendre à une action lui reprochant d'avoir utilisé illégalement une marque de commerce au motif que la défense opposée par Kellogg ne reposait sur aucun droit de propriété ou aucun droit exclusif⁸. Dans la même veine, la Cour canadienne de l'impôt précisait récemment que des frais légaux encourus pour réclamer une somme d'argent versée en trop par le contribuable à titre de pension alimentaire étaient des dépenses en capital pour celui-ci puisque cette dépense impliquait l'exercice d'un droit de propriété⁹.

Dans le cas présent, le contribuable a consenti un solde de prix de vente lors de la vente de ses actions, lequel portait intérêts. Compte tenu qu'il n'y a eu alors aucune tradition d'argent, il a acquis une créance à l'encontre de l'acquéreur¹⁰.

Le Petit Robert électronique définit comme suit le mot « créance » : « Droit en vertu duquel une personne (créancier) peut exiger de qqn (1. débiteur) qqch., et spécialement une somme d'argent. » Puisque l'article 1 de la LI énonce que le mot « bien » signifie notamment un droit de quelque nature que ce soit, une créance est un bien au sens de la LI¹¹.

expenditure made with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade is a capital expenditure is not to say that all other expenditures must, in order to be properly classified as outlays of a capital nature or on account of capital, be made in order to produce such a benefit.”

⁶ *Algoma Central Railway v. M.N.R.*, 67 D.T.C. 5091 (Exchequer Court of Canada ; confirmé par S.C.C. : 68 D.T.C. 5096) : “In all these cases, and in the other cases referred to in the various decisions to which reference was made during the argument, the “advantage” that was held to be of an enduring benefit to the taxpayer's business was the thing contracted for or otherwise anticipated by the taxpayer as the direct result of the expenditure. In all such cases it was the “advantage” so acquired that, it was contemplated, would endure to the benefit of the taxpayer's business.”

⁷ *M.N.R. v. Dominion Natural Gas Co. Ltd.*, 1 D.T.C. 499 (S.C.C.): Non-déductibilité des frais légaux encourus pour contester une action en injonction visant à empêcher la contribuable de faire affaires dans une région donnée. La Cour Suprême a considéré qu'il s'agissait de dépenses en capital car faites une fois pour toutes, pour protéger un bien en capital et pour procurer un avantage ou un bénéfice durable à l'entreprise. Dans cette affaire, l'avantage réalisé du fait de la dépense était immatériel, c'est-à-dire qu'il ne consistait pas à recevoir un bien matériel.

⁸ *M.N.R. v. The Kellogg Company of Canada Ltd.*, 2 D.T.C. 601 (S.C.C.)

⁹ *Lauber v. R.*, 2005 D.T.C. 601 (C.C.I.): Réclamation en justice d'une pension alimentaire versée en trop.

¹⁰ Veuillez consulter les jugements suivants à ce sujet : *M.N.R. v. T.E. McCool*, 49 DTC 700 (CSC) et *Journaux Trans-Canada (1996) inc. c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, [2005] R.D.F.Q. (C.A.) : pars. 36 et 37; *Simpsons Limited v. Sous-ministre du Revenu du Québec*, C.A. Mtl, no : 500-09-000040-931 (5 mai 2006), paragraphes 15 à 18).

¹¹ Selon M^e Denys-Claude Lamontagne, *Biens et propriété*, 5e édition, 2005, *Les biens corporels et incorporels, meubles et immeubles, Meubles par détermination de la loi*, paragraphe [87]ii), une créance

Une dépense consistant à payer des frais légaux pour réclamer un solde de prix de vente n'est pas déductible parce qu'elle n'est pas encourue pour permettre au bien de gagner un revenu, mais plutôt pour réclamer le bien en question, c'est-à-dire la créance¹². De plus, une telle dépense constitue une dépense en capital dont la déduction est interdite en vertu de l'article 129 de la LI. En effet, il s'agit d'une dépense faite pour préserver un bien en capital, soit la créance du contribuable en capital et en intérêts. De plus, cette dépense non récurrente est reliée à l'exercice d'un droit de propriété par le contribuable à l'égard du montant qu'il réclamait en capital et intérêts¹³, dont le résultat attendu, le remboursement de sa créance en capital et intérêts, constitue un avantage durable découlant directement de la dépense encourue¹⁴.

Il convient de distinguer la situation soumise de celle où une entreprise encourt des frais légaux pour récupérer une créance constituée du prix de vente d'un bien ou d'un service et des intérêts sur ce prix de vente. En effet, le montant recouvré au terme du processus judiciaire entrepris constituerait en totalité un revenu d'entreprise. Une telle dépense s'intégrerait dans le flux producteur de revenus de l'entreprise et constituerait une dépense courante déductible¹⁵.

est un bien. Or, la définition du mot bien à l'article 1 de la LI précise que ce mot signifie « un bien de toute nature, réel ou personnel, corporel ou incorporel », ce qui confirme qu'une créance est un bien aux fins de la LI.

¹² *Tax Treatment of Transaction Costs*, February 06, 2002, Window On Canadian Tax Commentary, Document number: 2001-0105605.

¹³ Commentaire #835a, « Sens du terme intérêts », CCH en ligne : « Il sera difficile dans la plupart des cas de déterminer si un paiement quelconque constitue des intérêts ou non. La définition la plus citée est celle donnée par le juge Rand de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *In the Matter of a reference as to the Validity of Section 6 of the Farm Security Act, 1944 of the Province of Saskatchewan*, (1947) R.C.S. 394, p. 411:

« Les intérêts sont en général la contrepartie ou l'indemnité versée pour l'usage ou la rétention par une personne d'un montant d'argent qui appartient, si l'on peut dire, ou qui est dû à une autre. »

Cette définition se rapproche beaucoup de celle donnée par le dictionnaire juridique anglais *Halsbury's Laws of England*, 2e édition, vol. 23, page 174, par. 253:

« Les intérêts, si on les considère par rapport à l'argent, indiquent le rendement, la contrepartie ou le loyer donné en échange de l'usage ou de la rétention d'une somme d'argent ou d'un autre bien appartenant à un autre ou de la conservation ou du non remboursement de l'argent ou du bien appartenant à cet autre. »

¹⁴ Nous précisons que les frais légaux encourus pour récupérer les intérêts dus sur le solde de prix de vente se qualifient à titre de dépenses faites pour gagner un revenu de bien, mais ils sont non déductibles en application de l'article 129 de la LI, car ils sont des dépenses en capital s'agissant également d'une dépense faite pour préserver la créance de la contribuable.

¹⁵ *Les Placements du Moulin Ltée v. R.*, 97 DTC 41 (CCI), paragraphe 4.03.3 : « Une telle action, dans une transaction de cette nature, n'est pas selon moi une dépense dite courante à l'intérieur d'une entreprise. Que des frais légaux soient dépensés pour contester ou percevoir le prix de vente d'objets vendus dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise, ces frais légaux doivent être considérés comme dépenses courantes. Elles ne sont pas des dépenses en capital. »

- 6 -

2^e question : Advenant que le contribuable n'ait pu récupérer le solde de prix de vente et les intérêts sur ce solde, est-ce que la perte qui en découle pour lui constituerait une perte en capital admissible et si oui, est-ce que les frais légaux encourus peuvent être considérés dans le calcul de cette perte?

Nous présumons que la perte découlerait de l'aliénation réputée de la créance du contribuable en raison de l'application de l'article 299 de la LI (créances irrécouvrables).

Nous sommes d'avis que la perte résultant de l'aliénation réputée de cette créance serait admissible à titre de perte en capital, puisque cette créance a été acquise par le contribuable en contrepartie de l'aliénation d'une immobilisation (ses actions), ce qui constitue une des exceptions à l'application de l'article 240 de la LI¹⁶.

Quant aux intérêts dus mais non reçus qui ont été inclus dans les revenus du contribuable pour une année d'imposition par application de l'article 92.1 et du paragraphe *a* de l'article 92.7 de la LI (définition de « contrat de placement ») et que le contribuable n'a pu récupérer, ils pourront être déduits dans le calcul de son revenu à titre de mauvaise créance.

Par ailleurs, les frais légaux encourus par le contribuable pour préserver et récupérer sa créance constituent une dépense en capital qui ne peut être considérée lors du calcul de la perte en capital subie par le contribuable lors de l'aliénation réputée de sa créance. En effet, ces frais légaux ne se rattachent pas à un bien en immobilisation appartenant au contribuable¹⁷.

N'hésitez pas à me contacter pour toute question additionnelle.

¹⁶ Nous vous référons à l'interprétation de l'ARC dans un cas identique datée du 13 novembre 2003 dans le dossier 2003-0039637.

¹⁷ Voir le document cité dans la note infrapaginale no 16.