



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 15 MARS 2017

OBJET : **FRAIS DE PLANIFICATION FISCALE POST MORTEM**
N/RÉF. : 16-034332-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation concernant la déductibilité des honoraires professionnels engagés par le liquidateur de la succession d'un contribuable, pour que soit effectuée une planification fiscale post mortem, en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

LES FAITS

Lors de son décès, le ***** 20X1, le patrimoine du défunt était composé notamment de :

- ***** actions de catégorie B d'une société privée, *****, ci-après désignée « Société », avec droit de vote, dividende annuel non cumulatif de ***** %, rachetables au gré du détenteur à 1 \$ par action, ci-après désignées « actions B de Société ».
- ***** actions privilégiées de catégorie « I » de Société, avec droit de vote, chaque action conférant ***** votes, rachetables au gré du détenteur au montant versé plus une prime égale à la différence entre sa quote-part de la juste valeur des biens reçus en échange par la société lors de leur émission et le montant versé, ci-après désignées « actions I de Société ».
- Un immeuble locatif de ***** logements et le terrain attenant.

- 2 -

Les attributs fiscaux des actions B de Société étaient alors les suivants :

Le décès du contribuable a provoqué une aliénation réputée, immédiatement avant qu'il ne survienne, notamment des ***** actions B de Société, à leur juste valeur marchande *****¹. Le défunt s'est imposé sur un gain en capital de ***** \$. Les actions B de Société reçues par la succession avaient les attributs fiscaux suivants :

À la demande du liquidateur de la succession qui était autorisé en cela par le testament du contribuable, une planification post mortem fut mise en place par une firme comptable pour réduire les impacts fiscaux résultant de l'aliénation réputée des actions B de Société détenues lors du décès et de maximiser leur valeur après impôt. Il s'agissait d'une suite d'opérations ayant pour objectif de créer une perte en capital admissible pour la succession lors du rachat réel par Société des actions B détenues par la succession, survenu le ***** 20X2.

En vertu de l'article 1054 de la LI, la succession pouvait choisir de la reporter dans la déclaration de revenus du défunt, ce qui a eu pour effet, dans le cas présent, d'annuler le gain en capital imposable consécutif à l'aliénation réputée des actions B de Société détenues par le contribuable au moment de son décès. De plus, les opérations effectuées sur le capital versé des actions ont généré un dividende imposable pour la succession, lequel correspond à la partie imposable du gain en capital réputé pour le défunt. Enfin, lors du rachat réel, la succession est réputée avoir reçu un dividende, mais celui-ci n'était pas imposable, car un choix a été fait par Société, en vertu du paragraphe 502 de la LI, de le verser à même son compte de dividendes en capital².

Cela dit, en 20X3, le liquidateur de la succession n'avait plus que l'immeuble locatif en mains.

La succession a reçu des revenus de location, des dividendes déterminés et un dividende en capital au cours des exercices se terminant le 30 avril 20X2 à 20X4.

¹ Article 436 de la LI.

² Paragraphe g de l'article 570 de la LI.

La succession a déduit, dans le calcul de ses revenus, des honoraires professionnels de ***** \$ pour l'exercice se terminant le 30 avril 20X2, ***** \$ pour l'exercice se terminant le 30 avril 20X3 et ***** \$ pour l'exercice se terminant le 30 avril 20X4.

REPRÉSENTATIONS REÇUES

Les représentants du liquidateur soutiennent que la succession peut déduire cette dépense pour les motifs suivants :

- 1) S'appuyant sur notre réponse à la question 17 de la Table ronde provinciale du Congrès 2014 de l'APFF, ils soutiennent qu'il s'agit d'une dépense liée à la comptabilisation des revenus provenant des biens de la succession (dividende imposable; revenus locatifs). Selon eux, les honoraires professionnels engagés par la succession sont connexes ou accessoires à la production de revenus de biens. Ils précisent que les montants facturés pour des services non associés à la production d'un revenu de biens ont été identifiés.
- 2) Parce qu'il s'agit d'une dépense engagée pour gagner un revenu de biens (dividendes imposables et revenus locatifs), de la même façon que les honoraires professionnels engagés pour obtenir de l'aide et des conseils pour établir et produire une déclaration de revenus³ ou pour étudier les lois à cette fin.

VOS QUESTIONS

- 1) Les honoraires professionnels engagés par la succession au regard de la planification fiscale post mortem sont-ils déductibles?
- 2) Plus généralement, vous voulez savoir si les honoraires professionnels engagés par un contribuable de son vivant, à l'occasion d'une planification fiscale (par exemple à l'occasion d'un rachat d'actions) sont déductibles dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens.

³ Ils s'appuient sur l'interprétation suivante de notre Direction : Revenu Québec, Interprétation interne 14-020617-001, « Honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire », 5 août 2014. Il est à noter que cette interprétation visait plutôt à clarifier le caractère déductible des honoraires professionnels engagés lors d'une divulgation volontaire. Bien qu'elle fasse état que des honoraires professionnels engagés en vue d'obtenir de l'aide ou des conseils pour établir et produire une déclaration de revenus sont déductibles dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien auquel se rapportent cette déclaration, il faut plutôt consulter notre réponse à la question 5 de la Table ronde provinciale du Congrès 2013 de l'APFF qui réitérait une position déjà exprimée à la question 2.2 de la Table ronde provinciale du Congrès 2004. Notre réponse à la question 17 de la Table ronde provinciale du Congrès 2014 réfère d'ailleurs à notre réponse de l'année précédente.

NOTRE INTERPRÉTATION

- 1) Non.
- 2) Comme nous l'expliquons dans nos motifs, le traitement fiscal d'une telle dépense dépend du contexte global dans lequel elle est engagée et de l'effet ultime recherché. Il s'agit donc d'une question de fait.

NOS MOTIFS

Dans notre réponse à la question 17 de la Table ronde provinciale du Congrès 2014 de l'APFF, nous écrivions ce qui suit :

« A) [...] les devoirs confiés au liquidateur successoral par le testament, lorsqu'il y en a un, et dans le Code civil du Québec, ne consistent pas, règle générale, à gagner du revenu provenant d'une entreprise ou de biens. Plus particulièrement, l'article 776 du Code civil du Québec prévoit que :

« La liquidation de la succession *ab intestat* ou testamentaire consiste à identifier et à appeler les successibles, à déterminer le contenu de la succession, à recouvrer les créances, à payer les dettes de la succession, qu'il s'agisse des dettes du défunt, des charges de la succession ou des dettes alimentaires, à payer les legs particuliers, à rendre compte et à faire la délivrance des biens. »

La succession *ab intestat* constitue également une fiducie testamentaire, en vertu de l'article 677 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3).

B) Les dépenses engagées par un liquidateur successoral, dans l'exercice de ses devoirs, ne sont généralement pas déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de la fiducie testamentaire, car elles constituent des dépenses en capital (article 129 de la Loi sur les impôts). Ainsi, les frais comptables engagés pour la préparation du bilan de la succession et de l'état des diverses sources de revenus de placement pendant l'existence de la succession et qui seront ultimement nécessaires pour effectuer une reddition de compte aux héritiers ne sont pas déductibles, car ils constituent des dépenses en capital.

Cependant, lorsqu'il peut être raisonnablement considéré que les frais comptables engagés par un liquidateur successoral se rapportent à la comptabilisation des revenus provenant des biens de la personne décédée sous sa saisine ou de la fiducie testamentaire, ils sont déductibles dans cette mesure dans ce calcul, s'ils sont raisonnables dans les circonstances (articles 80, 128 et 420 de la LI). De telles dépenses ne constituent pas des dépenses en capital, car elles sont connexes ou accessoires à la production des revenus provenant du bien. »⁴.

La Cour canadienne de l'impôt a explicité comme suit ce qu'elle désigne par le concept de « dépense connexe ou accessoire » dans le contexte de l'exploitation d'une entreprise :

« [25] Cette « assise à la déductibilité » plus large suggère que le concept des dépenses comprendra non seulement les frais directs liés au produit ou au service d'une entreprise, mais visera aussi les frais accessoires telles [sic] que le maintien des relations avec les actionnaires qui sont nécessaires à l'accomplissement des activités de l'entreprise. »⁵;

« [43] Vu la jurisprudence, que je viens d'exposer, il est évident qu'il doit y avoir un lien direct entre le besoin que la dépense satisfait et l'entreprise elle-même et que la dépense doit être soit impossible à dissocier des activités génératrices de revenu, soit la conséquence d'un risque qu'il est obligatoire de prendre pour gagner un revenu à cet égard. Les dépenses accessoires peuvent être déductibles et peuvent fournir le lien requis entre les dépenses et l'entreprise, dans la mesure où elles sont essentielles et nécessaires aux activités de cette entreprise. »⁶.

(nous avons souligné)

⁴ Revenu Québec « Table ronde provinciale » dans *Congrès 2014*, Montréal, APFF, 2014, question 17 (honoraires professionnels et frais comptables des successions et des fiducies testamentaires); Revenu Québec, « Table ronde provinciale » dans *Congrès 2004*, Montréal, APFF, 2004, question 2.2 (frais de comptabilité et revenus de biens). Voir également : *BJ Services Co. Canada v. R.*, 2004 D.T.C. 2032 (CCI), paragraphe 25; *Ironside v. R.*, 2013 CCI 339 (CCI [procédure générale]).

⁵ *BJ Services Co. Canada*, *ibid.*

⁶ *Ironside*, *supra*, note 4.

Pour que les frais comptables engagés par un liquidateur successoral soient déductibles⁷, il faut que la preuve révèle clairement qu'ils se rapportent à la comptabilisation des revenus provenant des biens de la personne décédée sous sa saisine ou de la fiducie testamentaire, ce qui implique que le liquidateur successoral ait à exploiter temporairement l'entreprise du défunt ou à s'occuper de ses immeubles locatifs.

Dans le cas soumis, nous sommes d'avis que la dépense engagée par le liquidateur pour la planification fiscale post mortem a été engagée dans le cadre de son devoir d'administrer les biens du défunt, de payer ses dettes, ce qui inclut ses dettes fiscales, et afin d'être en mesure de les distribuer conformément aux prescriptions prévues dans le testament, lesquelles prévoyaient expressément qu'il devait chercher à maximiser la valeur après impôt des biens de la succession. Il s'agit d'une dépense en capital, au même titre que la dépense de recherches de titres engagée par le liquidateur d'une succession⁸ :

« La prise de possession des biens du défunt, l'obtention de l'homologation du testament et, au besoin, d'une homologation supplémentaire ou étrangère, la recherche et le paiement des créanciers, ainsi que le partage des biens d'un défunt aux personnes qui y ont droit à titre de bénéficiaire sont des mesures qui n'ont rien à voir avec le fait de tirer un revenu de biens ou d'une entreprise. De telles activités ne revêtent pas un caractère commercial. Elles ne comportent pas la création d'honoraires ou d'autres revenus payables à la succession et ne sont donc pas exécutées dans le but d'en tirer un bénéfice. Du point de vue de la succession, de telles activités correspondent à un coût afférent à la distribution des biens temporels du défunt en accord avec les volontés de ce dernier. »⁹.

Tout comme la dépense de recherches de titres, les honoraires professionnels engagés par le liquidateur pour la planification fiscale post mortem ne peuvent être ajoutés au coût en capital des actions B de Société dont la succession a fait l'acquisition réputée¹⁰. En effet, Revenu Québec est d'avis que l'interprétation par les tribunaux supérieurs, de

⁷ Dans la mesure où ils sont raisonnables.

⁸ Revenu Québec, « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2016*, question 21 (Capitalisation des frais de recherche de titres égarés dans le cadre d'une succession), APFF.

⁹ *Pappas Estate v. M.N.R.*, 90 D.T.C. 1646. Cette traduction du paragraphe 17 du jugement rendu dans l'affaire *Pappas Estate* est tirée du jugement rendu par cette Cour dans *Noik Estate v. R.*, 2008 CCI 109.

¹⁰ Article 436 de la LI.

l'expression « coût en capital », ne permet pas d'élargir sa portée à une telle dépense¹¹. De plus, il ne s'agit pas d'une dépense faite par le liquidateur en vue de l'aliénation réelle des actions, par leur rachat effectué par Société¹², car elle n'a pas été engagée directement dans ce but¹³, mais plutôt pour minimiser l'impact fiscal résultant de l'aliénation réputée des actions B de Société survenue lors du décès du contribuable et pour maximiser leur valeur après impôt pour les héritiers¹⁴.

¹¹ *R. c. Stirling*, 85 D.T.C. 5199 (Cour d'appel fédérale); *Bodrug Estate v. R.*, 90 D.T.C. 6521 (Cour fédérale, division de 1^{re} instance, confirmé par la Cour d'appel fédérale : 91 D.T.C. 5621).

¹² Sous-paragraphe i du paragraphe b de l'article 248 de la LI.

¹³ En effet, le traitement fiscal d'une dépense faite pour que soit effectuée une planification fiscale dépend de l'effet global et ultime de la série d'opérations (les étapes). À cet effet, nous vous référons à : ARC, Interprétation technique ACC9424, « Legal/Accounting expenses relative to 21-year deemed realization rule of trust », 18 juillet 1990 ; *Potash Corp. of Saskatchewan Inc c. R.*, 2011 CCI 213, au paragraphe 74.

¹⁴ Dans l'affaire *Avis Immobilien G.M.B.H. v. R.*, 94 DTC 1039, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que l'expression « en vue d'effectuer l'aliénation » au sous-alinéa 40(1)a)(i) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), signifie « pour le motif initial et immédiat d'effectuer l'aliénation » et que cela implique qu'il y ait un lien direct entre la dépense et l'aliénation. Ainsi ne constituent pas des dépenses à soustraire dans le calcul du gain en capital des dépenses encourues pour faciliter une aliénation ou encourues à l'occasion de l'aliénation. Ce sous-alinéa correspond au paragraphe a de l'article 234 de la LI. Ce jugement a été confirmé sur ce point spécifique par la Cour fédérale d'appel : 97 DTC 5002.