



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 6 NOVEMBRE 2017

OBJET : **FRAIS JURIDIQUE POUR OPPOSITION**
N/RÉF. : 17-039100-001

La présente est pour faire suite à la demande que vous nous avez transmise *****.

Contexte et question

- La fiducie testamentaire *****, ci-après désignée « Fiducie », a été créée par testament par ***** (contribuable) en 19X1.
- Le conjoint du contribuable, ***** (conjoint), est l'unique bénéficiaire du capital et du revenu de la fiducie sa vie durant.
- Le contribuable est décédé en 19X5 et a laissé un héritage imposant à son conjoint survivant par l'entremise de Fiducie.
- La société par actions *****, ci-après désignée « Société », a été constituée en 19X6. Fiducie détient toutes les actions de Société.
- Société avait pour mission d'investir le capital et les revenus de la fiducie durant la vie du conjoint.
- Le testament du contribuable prévoyait qu'au décès du conjoint, le capital de la fiducie et les revenus devraient être versés aux enfants du conjoint.
- Société a été recotisée par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », pour l'année 20X1 en date du ***** 20X6. Un avis d'opposition a été logé en date du ***** 20X6.

-
- Société a également été recotisée par l'ARC pour l'année 20X2 en ***** 20X6. Un avis d'opposition a été logé le ***** 20X6.
 - En 20X1, les investissements de Société ont commencé à être liquidés puisque le conjoint avait déjà atteint l'âge de ***** ans.
 - Le conjoint est décédé le ***** 20X8.
 - Le ***** 20X8, soit après le décès du conjoint, l'ARC a confirmé la cotisation de 20X2.
 - Pour les années 20X8 et 20X9, Société a déclaré des revenus.
 - En date du ***** 20X10, Société avait un chiffre d'affaires de plus de ***** \$, un revenu net d'environ ***** \$ et des actifs de plus de ***** \$.
 - Société n'aurait plus de revenu ni d'actif depuis le ***** 20X10, les activités de celles-ci ayant cessé à la suite du décès du conjoint.
 - Société a un exercice financier se terminant le 31 décembre.
 - Fiducie réclame les frais judiciaires de ***** \$ pour l'année d'imposition de 20X11, qu'elle a engagés pour les procédures d'opposition et d'appel au sujet des avis de cotisation pour les années d'imposition 20X1 et 20X2 de Société dont Fiducie détient toutes les actions.
 - Les factures d'honoraires professionnels sont rédigées au nom de Société et sont toutes datées de 20X11.
 - À ce jour, Revenu Québec détient seulement la preuve d'un paiement de ***** \$ de ces frais qui auraient été payés par Fiducie.
 - Les fiduciaires de Fiducie sont aussi membres du conseil d'administration de Société.
 - Le président de Société qui est aussi l'un des fiduciaires de Fiducie, est liquidateur de la succession du conjoint.

Vous désirez savoir si Fiducie peut réclamer en déduction en vertu de l'article 334 et du sous-paragraphe i du paragraphe e de l'article 336 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », pour l'année d'imposition 20X11, le montant des frais qu'elle aurait payés dans le cadre des procédures d'opposition aux avis de cotisation délivrés par l'ARC à l'égard de Société pour les années 20X1 et 20X2.

Opinion

L'article 334 et le sous-paragraphe i du paragraphe e de l'article 336 de la LI s'énoncent comme suit :

« **334.** Un contribuable peut déduire, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, les montants qui sont prévus au présent titre. »;

« **336.** Les montants visés à l'article 334 comprennent :

[...]

e) un montant payé dans l'année par le contribuable à titre d'honoraires ou de frais engagés pour préparer, présenter ou poursuivre une opposition ou un appel relatif à :

i. une cotisation d'impôt, d'intérêt ou de pénalité en vertu de la présente loi ou d'une loi semblable du Canada ou d'une province autre que le Québec;

[...] ».

Vous nous soumettez le jugement rendu dans l'affaire *Flood*¹ dans laquelle le litige portait sur la déduction des honoraires professionnels payés par le liquidateur de la succession, en son nom personnel afin de loger un avis d'opposition à l'encontre d'une cotisation délivrée relativement à la déclaration finale d'un particulier décédé. Le jugement a été rendu en faveur du particulier chargé de liquider la succession à l'égard de laquelle il était à la fois liquidateur et bénéficiaire. Il a pu ainsi déduire personnellement les honoraires professionnels qu'il avait payés pour loger un avis d'opposition concernant l'avis de cotisation de la déclaration finale du particulier décédé.

Le juge s'exprime de la façon suivante quant à l'application de l'alinéa 60o) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR », soit l'équivalent fédéral du paragraphe e de l'article 336 de la LI :

« [6] Tout d'abord, l'alinéa 60o) ne comporte aucune restriction de ce genre. Ensuite, je pense qu'il ne serait pas raisonnable de permettre à un étranger ou à un bénévole qui n'avait aucun intérêt pécuniaire à déduire les frais engagés pour s'opposer à la cotisation d'une autre personne. Toutefois, si une personne a un intérêt pécuniaire ou autre dans l'issue de l'opposition qui n'est pas trop éloigné, je ne vois aucune raison de lui interdire de déduire les frais qu'elle a engagés. Je note, par exemple, le commentaire figurant dans l'édition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* annotée par Sherman :

¹ *Flood c. La Reine*, [2006] CCI 186 (CanLII) (procédure informelle).

Il convient de souligner que l'alinéa 60o)(i) ne fait pas référence à « une cotisation à l'égard d'un contribuable ». Par conséquent, les sommes payées par un actionnaire administrateur pour contester une cotisation établie à l'égard d'une société devraient être également déductibles. Voir *Theodore Sherman (Walbi Trust)*, [1976] C.T.C. 2207 (C.R.I.).

Les frais judiciaires et extra-judiciaires peuvent également être déduits dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise et d'un bien, conformément aux principes comptables généralement reconnus. Voir les *Notes* sous le par. 9(1). Pour les autres dispositions qui permettent la déduction de frais judiciaires spécifiques ou qui accordent un crédit à l'égard de ces frais, voir les al. 8(1)b), 89(1)f), 20(1)e), 20(1)cc), 60o.1), 62(3)f), le s.-al. 118.2(2).1(i) et le par. 152(1.2). Voir le bulletin d'interprétation IT-99R5. »

Le juge dans cette affaire a considéré que le liquidateur avait un intérêt suffisant pour lui permettre de déduire les frais qu'il avait payés personnellement pour loger un avis d'opposition concernant la déclaration finale du particulier décédé dont il avait la charge de liquider la succession. Il importe de souligner qu'indépendamment de l'application de l'alinéa 60o) de la LIR, le liquidateur pouvait déduire les frais en question en tant que dépenses d'entreprise ordinaires puisqu'il était avocat spécialisé dans le règlement des successions. Les frais découlaient directement de son travail. De plus, sa réputation et son intégrité étaient également remises en question par l'avis de cotisation puisque celui-ci découlait d'une décision de sa part concernant l'évaluation d'un immeuble. Le liquidateur avait donc un intérêt personnel dans le règlement du litige. Ce jugement a été rendu par la Cour canadienne de l'impôt dans le cadre de la procédure informelle.

Par ailleurs, dans l'affaire *Sherman*², on a permis à une fiducie de déduire les honoraires professionnels engagés par l'un des fiduciaires pour faire renaître une société par actions qui était en voie d'être dissoute, afin que la fiducie puisse loger un avis d'opposition relativement à un avis de cotisation lui ayant été délivré par erreur. La fiducie détenait toutes les actions de la société par actions. Il a été considéré que la fiducie avait l'intérêt nécessaire pour pouvoir déduire les frais en question. Il ressort de ce jugement qu'au moment où l'avis de cotisation a été délivré, la société par actions était en voie d'être dissoute. Elle avait cessé ses activités et n'avait plus aucun actif. Elle n'était pas en mesure d'initier les procédures d'opposition ni d'en assumer les frais. Seule la fiducie, par le biais de ses fiduciaires, pouvait intervenir à ce moment pour faire renaître la société par actions afin de loger un avis d'opposition. Au surplus, elle en avait le devoir pour protéger les intérêts financiers des bénéficiaires de la fiducie.

² *Theodore I. Sherman (Trustee of Walbi Trust)*, [1976] C.T.C. 2207 (C.R.I.)

Il importe de souligner que l'ARC a rendu une opinion dans l'interprétation technique portant le numéro 9805855 en date du 16 avril 1998 qui va à l'encontre des deux décisions énoncées ci-dessus. Dans le cadre de cette interprétation, l'ARC indique que l'alinéa 60o) de la LIR ne permet la déduction de frais payés pour préparer, présenter ou poursuivre un appel au sujet d'une cotisation à l'égard de l'impôt, que s'il s'agit de la déclaration du contribuable qui réclame la déduction. Bien que cette opinion ait été rendue après l'affaire *Sherman*, l'ARC n'en fait aucunement mention dans cette lettre. La lettre du 16 avril 1998 portait sur la possibilité pour un liquidateur ou la succession de déduire les honoraires professionnels engagés à l'égard de la déclaration finale d'un particulier décédé.

Également, Revenu Québec a rendu une opinion interne qui va également à l'encontre des décisions exposées ci-dessus. On y mentionne que la déduction prévue au paragraphe e de l'article 336 de la LI n'est permise par le contribuable qui a payé les frais que s'il s'agit de la révision de sa propre déclaration. Voici un extrait :

« Cependant, dans le contexte où il s'agit de la révision de la déclaration d'un contribuable décédé, la déduction permise par le paragraphe e de l'article 336 vise un montant payé par le contribuable à l'égard de sa propre déclaration de revenus. Comme les frais sont payés par le liquidateur et non par le contribuable, la déduction permise par le paragraphe précité ne peut être applicable. »

Cette opinion a été rendue sur la base de celle rendue par l'ARC en 1998³.

Dans un article du *Canadian Tax Journal* paru en 1986⁴, l'auteur indique que malgré les conclusions du jugement rendu dans l'affaire *Sherman*, il apparaît que de façon générale, seul le contribuable visé par les procédures d'opposition peut déduire les frais prévus à l'alinéa 60o) de la LIR :

« Notwithstanding the result in Sherman, it therefore appears that normally expenses may be deducted under paragraph 60(o) only by the taxpayer who is the subject of the assessment or decision. »

Cette affirmation est fondée sur un argument de texte que l'on retrouve au sous-alinéa 60o)iii) de la LIR :

« Frais judiciaires et extrajudiciaires

³ Tax Window Files 9805855 – Professional fees – Deceased taxpayer.

⁴ Eva M. Krasa, *The income tax treatment of legal expenses*, *Canadian Tax Journal*, 1986 issue ^{no}4.

o) les sommes payées au cours de l'année par le contribuable au titre des honoraires ou frais engagés pour préparer, présenter ou poursuivre une opposition ou préparer, interjeter ou poursuivre un appel au sujet :

[...]

(iii) d'une cotisation de tout impôt sur le revenu qu'il peut déduire en vertu de l'article 126 ou de toute peine ou de tout intérêt y afférent, [...] ».

(Nous soulignons)

L'article du Canadian Tax Journal fait également ressortir le fait que dans l'affaire *Sherman*, la décision de ne pas donner droit à la déduction prévue à l'alinéa 60o) LIR à la fiducie aurait été inéquitable puisque la fiducie succédait à la société par actions, qu'elle était la plus intéressée à ce que la société par actions puisse s'objecter aux avis de cotisation qui lui avaient été délivrés et qu'elle seule pouvait faire en sorte qu'elle puisse le faire :

« The Board's decision turned on the peculiar facts of the situation - namely, that the trust was in reality a successor of the company that was assessed, the trust was the party most interested in ensuring that an objection was filed, and a disallowance of the deduction, in the Board's view, would have been highly inequitable. »

Les jugements rendus dans les affaires *Sherman* et *Flood*, ainsi que les commentaires contenus dans l'article du Canadian Tax Journal, tendent à confirmer que les frais prévus à l'alinéa 60o) de la LI, soit l'équivalent du paragraphe *e* de l'article 336 de la LI, ne peuvent être déduits, de façon générale, que par le contribuable dont l'avis de cotisation est visé par les procédures d'opposition. De tels frais pourraient également être déduits par un autre contribuable que celui dont l'avis de cotisation est visé par les procédures d'opposition, mais uniquement dans des situations de fait exceptionnelles.

Si on fait le parallèle avec l'article 336.0.5 de la LI en matière de frais juridiques payés dans un contexte de pension alimentaire, cette disposition prévoit expressément la possibilité pour un contribuable de déduire les frais qu'il a payés et qui ont été engagés par son ex-conjoint, lorsqu'il est tenu de payer de tels frais en vertu d'une ordonnance d'un tribunal compétent. Ainsi, il est permis de penser que si le législateur avait voulu qu'il en soit de même pour la déduction prévue au paragraphe *e* de l'article 336 de la LI, il l'aurait prévu expressément.

Dans les affaires *Sherman* et *Flood*, les contribuables visés par les procédures d'opposition n'étaient pas en mesure de loger l'avis d'opposition et de payer les frais occasionnés par ces procédures.

Les faits du cas présent diffèrent de ceux des affaires *Sherman et Flood*. Contrairement aux situations qui prévalaient dans ces deux affaires, nous sommes en présence des mêmes intervenants du début à la fin. Fiducie détient les actions de Société depuis sa constitution. Société était en activités au moment de la réception des avis de cotisation et au moment où les avis d'opposition ont été logés. Cette dernière a été vidée de ses actifs alors que les procédures de contestation étaient en cours. Elle avait encore des revenus et des actifs en février 20X10. En conséquence, les faits ne nous permettent ni de conclure que Fiducie a poursuivi les procédures d'opposition de Société en tant que principale intéressée ni qu'elle était la seule à pouvoir le faire.

À moins de faits supplémentaires n'ayant pas été portés à notre connaissance, nous sommes d'avis que dans la situation soumise, seule Société pouvait réclamer la déduction prévue au paragraphe *e* de l'article 336 de la LI.