



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 11 JANVIER 2019

OBJET : **FRAIS DE GESTION ET RATTRAPAGE DE RÉMUNÉRATION**
N/RÉF. : 18-040774-001

La présente est pour faire suite à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise ***** concernant l'objet mentionné ci-dessus *****.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. La société *****, ci-après désignée « Société », œuvre dans le domaine de *****. *****, ci-après désigné « président », est le président de son conseil d'administration, et *****, ci-après désigné « secrétaire », en est le secrétaire.
2. Société est détenue par deux sociétés de gestion constituées en 20X1. Chacune de ces sociétés de gestion est détenue par un actionnaire unique, soit le président et le secrétaire.
3. Le président et le secrétaire ne sont pas des personnes liées.
4. La société de gestion du secrétaire, ci-après désignée « Gestion 1 », détient 49 % des actions votantes de Société, tandis que la société de gestion du président, ci-après désignée « Gestion 2 », détient 51 % des actions votantes de Société. Ainsi, chaque société de gestion a bénéficié du maximum du plafond des affaires pour les fins du calcul de la déduction pour petites entreprises.

5. Au cours de la période vérifiée, Société a déduit les frais de gestion suivants :

	<u>20X9</u>	<u>20X10</u>
Frais payés à Gestion 1	***** \$	***** \$
Frais payés à Gestion 2	***** \$	***** \$
Total	***** \$	***** \$

6. Il n'existe pas de contrat écrit entre Société et les deux sociétés de gestion en lien avec les frais de gestion. Société a cependant fourni les détails du calcul et la ventilation annuelle des frais réclamés. Une partie de ces frais est basée sur un rattrapage de la rémunération pour des services rendus entre 20X1 et 20X8, mais qui n'a jamais été versée, soit une somme correspondant à ***** \$ pour chacune des années 20X9 et 20X10 et pour chacune des sociétés de gestion.
7. Société explique comme suit ce rattrapage de rémunération : « Le secrétaire et le président ont donc sacrifiés [*sic*] encore une fois une partie de la rémunération qu'ils auraient pu se verser à partir de leur société de gestion pour aider la croissance [*sic*] de la société opérante. »¹.
8. Ce rattrapage de rémunération est basé sur un montant total de ***** \$, réparti sur trois ans (de 20X9 à 20X11) en parts égales entre le secrétaire et le président, soit un montant annuel de ***** \$ pour chacun d'eux. Le montant total de ***** \$ a été établi conformément au tableau suivant :

9. Outre le rattrapage de rémunération exposé précédemment, les frais de gestion versés par Société à Gestion 1 et Gestion 2 comportent une portion représentant une rémunération annuelle dite « de base » ainsi qu'une portion représentant une rémunération « sous forme de bonification basée sur le chiffre d'affaires [de Société] et le BAIIA [bénéfice avant impôts, intérêts et amortissement de Société] estimé de l'année »².

¹ Extrait du document transmis par Société à Revenu Québec, intitulé « Représentations additionnelles – Frais de gestion – ***** », daté du ***** et signé par le secrétaire et le président.

² *Idem.*

10. Société a fourni « une brève description des activités dont ils [le secrétaire et le président] sont responsables au sein de ***** [Société] »³ :

- Le président voit à la supervision des opérations de vente/factures aux clients, de l'achat de matériaux, de l'émission des bons de commande aux fournisseurs, de la supervision de toutes les opérations du cycle comptable, de l'acceptation finale des soumissions préparées par les estimateurs. Il supervise également le personnel administratif et règle les différents problèmes rencontrés par les chargés de projets;
- Le secrétaire est chargé de toutes les opérations liées aux travaux de construction sur les chantiers. Il gère les commandes de matériaux en lien avec la quantité, les dimensions, les types et standards, etc. Il s'occupe également du contrôle de la qualité des travaux exécutés selon les plans et devis, coordonne les différentes étapes du chantier, coordonne les travaux des sous-traitants, gère les problématiques rencontrées sur les chantiers et voit à l'optimisation des travaux.

11. Au cours des années d'imposition en cause, chacun des particuliers a reçu les montants suivants à titre de rémunération provenant de Société :

	<u>20X9</u>	<u>20X10</u>
Le président	***** \$	***** \$
Le secrétaire	***** \$	***** \$
Total	***** \$	***** \$

12. Au cours des années d'imposition en cause, chacun des particuliers a reçu les montants suivants à titre de rémunération provenant de leur société de gestion respective :

	<u>20X9</u>	<u>20X10</u>
Le président	***** \$	***** \$
Le secrétaire	***** \$	***** \$
Total	***** \$	***** \$

³ *Idem.*

-
13. Gestion 1 et Gestion 2 n'ont versé aucun salaire au cours des années 20X1 à 20X9.
 14. Gestion 1 et Gestion 2 ne possèdent pas de matériel de bureau. Les seuls actifs dont elles disposent sont de l'encaisse et des placements. Elles possèdent un compte bancaire, mais n'ont pas d'immeuble : elles utilisent les mêmes locaux que Société, et c'est Société qui paie en entier les loyers et les déduit comme dépense.

ARGUMENTATION ET QUESTIONS

Bien que vous ne remettiez pas en cause le paiement des frais de gestion par Société à Gestion 1 et à Gestion 2 en 20X9 et en 20X10, vous nous soumettez, sur la base des faits exposés précédemment, que l'existence de services rendus par ces sociétés de gestion au cours des années 20X1 à 20X9 n'est pas soutenue par la preuve. Au soutien de cette affirmation, ***** souligne que le secrétaire et le président n'étaient pas des employés salariés des sociétés de gestion durant cette période.

Vous nous référez également à la politique de Revenu Québec publiée sur son site Internet et datée du 25 janvier 2017, ci-après désignée la « Politique », selon laquelle Revenu Québec considère qu'un montant pour frais de gestion correspondant au maximum à 115 % des frais payés pour les services rendus pourrait être raisonnable, selon les circonstances. Vous nous soumettez qu'en vertu de la Politique, les frais de gestion payés par Société en 20X9 et en 20X10 ne sont pas raisonnables, et qu'à moins d'une preuve contraire, seuls les montants des salaires versés par les sociétés de gestion à leur dirigeant en 20X10 pourraient être considérés comme raisonnables dans la mesure où ils sont refacturés à Société avec une majoration ne dépassant pas 15 %.

Dans ce contexte, vous nous posez les questions suivantes :

1. Société peut-elle réclamer une déduction à titre de frais de gestion pour les années d'imposition terminées le ***** 20X9 et 20X10?
2. Si la réponse à la question 1 est positive, quel est le montant auquel elle aurait droit pour chacune de ces années?
3. La méthode de calcul utilisée par le contribuable pour établir ses frais de gestion est-elle raisonnable?

-
4. Quel serait l'impact de la Politique sur le calcul des frais de gestion admissibles dans le présent dossier?
 5. Si les montants déterminés à la question 2 étaient différents des montants réclamés, les sociétés de gestion pourraient-elles soumettre des déclarations de revenus amendées afin d'exclure l'excédent du montant réclamé sur le montant accordé de leurs revenus d'honoraires de gestion pour chacune des années d'imposition en cause?
 6. Étant donné que la Loi sur les impôts ne définit pas l'expression « honoraires ou frais de gestion ou d'administration », quels sont les types de dépenses qui pourraient être qualifiés comme tels?

OPINION

Étant donné que votre demande comporte plusieurs questions, nous y répondrons dans l'ordre dans lequel vous nous les avez soumises.

Question 1 : Société peut-elle réclamer une déduction à titre de frais de gestion pour ses années d'imposition terminées le *** 20X9 et 20X10?**

Oui, selon les faits exposés et pour les raisons suivantes.

Bien que la jurisprudence soit généralement défavorable à la déduction d'honoraires de gestion faiblement documentés, la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », ne requiert généralement pas de documentation spécifique pour établir une dépense⁴, et un témoignage peut suffire pour l'établir. Ainsi, dans l'affaire *Le Groupe Ultragen Ltée c. L'Agence du revenu du Québec*⁵, la Cour du Québec a jugé que l'absence d'entente écrite concernant les honoraires professionnels versés par une société opérante (Ultragen) à ses deux sociétés actionnaires (K-Tech et ATS), n'était pas fatale. La Cour s'est fiée au témoignage des dirigeants des sociétés actionnaires, lequel a permis d'établir le processus de détermination de la quotité de ces honoraires; voici ses commentaires à ce propos :

⁴ Voir la lettre d'interprétation 06-010084-001 « Tenue de livres et facturation – Nécessité d'émettre ou de produire une facture » du 13 mars 2006.

⁵ 2014 QCCQ 6581.

« M. Truong et M. Surveyer ne sont pas liés par des liens familiaux qui pourraient possiblement créer un doute sur la réalité des services rendus.

[...] Les témoignages de M. Truong et de M. Surveyer comportent un certain degré de précision et de probabilité et sont soutenus en partie par la preuve circonstancielle. Il n'y a donc pas raison de les écarter uniquement parce qu'il n'y a pas d'écrits plus détaillés. »

Dans le présent cas, il est admis que le président et le secrétaire ne sont pas des personnes liées, et aucun des faits qui nous ont été exposés ne permet d'écarter d'emblée les explications qu'ils ont fournies⁶. Par exemple, le fait qu'ils n'aient pas reçu de salaires de leur société de gestion durant les années 20X1 à 20X9 ne prouve pas en lui-même qu'ils n'étaient pas des employés de celles-ci⁷. De même, le fait que Gestion 1 et Gestion 2 aient utilisé les locaux de Société n'est pas déterminant, dans la mesure où les services offerts à Société se résument, pour l'essentiel, aux activités du secrétaire et du président. Enfin, les explications fournies par ces derniers concernant les honoraires de gestion payés par Société en 20X9 et 20X10 comportent un certain degré de précision et de probabilité, et permettent d'établir le montant de ces honoraires.

En ce qui concerne plus particulièrement le rattrapage de rémunération, nous comprenons, d'après les explications fournies par les parties, qu'il vise à compenser des services rendus par les sociétés de gestion au cours des années 20X1 à 20X8. Nous convenons que l'absence d'honoraires exigés de Société par Gestion 1 et Gestion 2 au cours des années 20X1 à 20X9, malgré les services qu'elles auraient rendus, peut paraître questionnable. Cependant, il convient de souligner qu'il n'y a pas, dans la LI, de règle qui interdise la déduction, dans le calcul du revenu d'une entreprise, d'une rémunération versée en reconnaissance de services rendus au cours d'années antérieures, dans la mesure où cette rémunération est convenue dans une année subséquente dans le cadre d'une relation d'affaires. D'autre part, il convient de rappeler que la jurisprudence fiscale enseigne que les autorités fiscales doivent éviter de substituer leur jugement aux décisions d'affaires des contribuables⁸. Ainsi, dans l'affaire *Ambulances B.G.R. Inc. v.*

⁶ Voir les représentations écrites contenues dans le document intitulé « Représentations additionnelles – Frais de gestion – ***** », signé par le secrétaire et le président et transmis à Revenu Québec.

⁷ Voir la « Table ronde provinciale », Congrès 2008 de l'APFF, question 10 (Incorporation des médecins), où il est mentionné ce qui suit : « [...] l'absence d'une rémunération salariale en contrepartie du travail exécuté par le médecin pour la société n'empêche pas une relation employeur-employé. » Voir également la « Table ronde sur la fiscalité provinciale », Congrès 2018 de l'APFF, question 12 (Frais de gestion entre sociétés liées), où il est mentionné ce qui suit : « En ce qui concerne l'absence de salaires payés aux actionnaires-dirigeants qui fournissent les services de gestion pour le compte de la société de gestion, aucune disposition de la LI n'exige le paiement d'un salaire. ».

⁸ *Gabco Limited v. Minister of National Revenue*, 68 DTC 5210 (ECC).

*The Queen*⁹, le juge Bédard de la Cour canadienne de l'impôt a considéré que la déduction de bonis motivés par un rattrapage salarial était justifiée :

« [15] [...] Je suis aussi d'avis, que le ministre a eu tort de ne pas considérer qu'il y avait un élément de rattrapage dans le versement de ces bonis. Les enfants s'attendaient à recevoir des bonis importants. Durant les années antérieures, les enfants avaient contribué de façon exceptionnelle aux succès financiers de l'entreprise sans recevoir de compensation adéquate. Le père avait promis à ses enfants de remédier à la situation dès que la situation financière de l'appelante serait saine. Il les avait persuadés que l'appelante devait d'abord payer ses dettes avant de verser des bonis. »

Dans le présent cas, il y a fort à parier que les contribuables justifieraient le rattrapage de rémunération par la renonciation des sociétés de gestion à leurs honoraires dans le but de contribuer à la croissance des affaires de Société; il s'agirait là d'une raison d'affaire plausible jusqu'à un certain point, et le raisonnement de la Cour canadienne de l'impôt exposé précédemment pourrait être appliqué par analogie. Un raisonnement similaire avait d'ailleurs été retenu dans l'affaire *Lily Cups Limited v. MNR*¹⁰, dans laquelle la société mère (Lily Tulip) avait réclamé à sa filiale (Lily Cups) des honoraires en 1968 pour des services rendus en 1965 et en 1966; la Commission de révision de l'impôt avait accepté la déduction de ces honoraires en ces termes :

« No charges were made by the parent company for these services, and Lily Cups paid nothing for services received. Mr. Page explained that Lily Tulip was doing very well in the United States and was desirous of seeing Lily Cups grow and therefore did not charge its Canadian subsidiary for the invaluable technical assistance it continually acquired. [...] »

The only evidence before the Board is that the parent company had not, in the past, charged the appellant for its services, but there is nothing on record which might indicate that the parent company had made a binding executive decision or contracted with the appellant company never to charge for its services.

⁹ 2004 DTC 2583.

¹⁰ 77 DTC 149 (TRB).

Whether Lily Tulip chose to exercise it or not; and whether or not a non-arms' length situation existed between the appellant and Lily Tulip, as suggested by the respondent; Lily Tulip had the right to charge for its services at any time, and, in my opinion, Lily Cups not only had the legal obligation to pay for the said services, but it had, as pointed out by counsel for the appellant, a very practical business motivation to pay for the services if it expected to continue increasing its production and its income. »

Dans ces circonstances, nous sommes d'avis qu'il n'y a pas lieu de remettre en cause la déduction des frais de gestion réclamée par Société.

Question 2 : Si la réponse à la question 1 est positive, quel est le montant auquel elle aurait droit pour chacune de ces années?

Tel qu'exposé précédemment, il n'y a pas lieu de remettre en cause la déduction des frais de gestion réclamée par Société; aucun des faits qui nous ont été exposés ne permet d'écarter d'emblée les explications données par le secrétaire et le président; celles-ci sont plausibles jusqu'à un certain point et permettent d'établir le montant des honoraires. Par conséquent, à moins que vous disposiez d'autres informations susceptibles de remettre en cause le montant de ces honoraires, il y a lieu d'accepter la déduction réclamée.

Question 3 : La méthode de calcul utilisée par le contribuable pour établir ses frais de gestion est-elle raisonnable?

Nous avons déjà commenté l'aspect de rattrapage de rémunération dans l'établissement des frais de gestion et avons conclu à l'acceptabilité du principe. En ce qui concerne les autres éléments de ce calcul, soit la rémunération annuelle dite « de base » et la rémunération sous forme de bonification basée sur le chiffre d'affaires et les bénéfices estimés avant impôts, intérêts et amortissement de Société, nous ne voyons au départ rien de déraisonnable dans cette façon de faire et tenons à rappeler que le caractère raisonnable d'une dépense doit s'apprécier au travers d'une expertise objective et de l'utilisation de comparables¹¹.

¹¹ Voir la lettre d'interprétation 13-019259-001 « Caractère raisonnable tant de la rémunération payée à des dirigeants du payeur que des frais de gestion payés à une société apparentée » datée du 22 avril 2014.

Question 4 : Quel serait l'impact de la Politique sur le calcul des frais de gestion admissibles dans le présent dossier?

Nous avons commenté l'application de la Politique dans un contexte semblable au présent dossier à l'occasion de la Table ronde sur la fiscalité provinciale du Congrès 2018 de l'APFF¹². La réponse que nous avons donnée à cette occasion s'applique également ici, de sorte que nous vous y référons, mais pour votre utilité, voici les éléments de cette réponse qui s'appliquent plus particulièrement à la présente question :

« Cette politique n'est qu'un critère d'appréciation pour établir le caractère raisonnable ou non de la dépense se rapportant aux honoraires de gestion. Le critère fondamental pour établir la raisonnable d'une telle dépense demeure la valeur des services rendus et, à cet égard, Revenu Québec considère qu'en règle générale la dépense est raisonnable si les honoraires correspondent à la juste valeur marchande des services rendus.

En ce qui concerne l'absence de salaires payés aux actionnaires-dirigeants qui fournissent les services de gestion pour le compte de la société de gestion, aucune disposition de la LI n'exige le paiement d'un salaire. Par ailleurs, une telle situation n'est pas visée par la politique relative aux frais de gestion puisque celle-ci se limite aux frais payés par la société de gestion. En d'autres mots, la politique n'a pas pour but ou pour effet d'empêcher la facturation d'honoraires de gestion à l'égard de services rendus par une société de gestion et pour lesquels elle n'aurait pas encouru de frais. Dans un tel cas, le critère d'appréciation de la raisonnable des honoraires de gestion demeure la valeur des services rendus. »

Question 5 : Si les montants déterminés à la question 2 étaient différents des montants réclamés, les sociétés de gestion pourraient-elles soumettre des déclarations de revenus amendées afin d'exclure l'excédent du montant réclamé sur le montant accordé de leurs revenus d'honoraires de gestion pour chacune des années d'imposition en cause?

Il n'y a pas lieu de répondre à cette question compte tenu de nos réponses précédentes.

¹² « Table ronde sur la fiscalité provinciale », Congrès 2018 de l'APFF, question 12 (Frais de gestion entre sociétés liées).

Question 6 : Étant donné que la Loi sur les impôts ne définit pas l'expression « honoraires ou frais de gestion ou d'administration », quels sont les types de dépenses qui pourraient être qualifiés comme tels?

Nous comprenons que cette question est en lien avec l'application de la Politique soulevée à la question 4. Puisque nous concluons à l'inapplication de cette Politique dans le présent dossier, la question devient théorique. Nous vous invitons cependant à nous soumettre les situations que vous jugeriez problématiques en lien avec cette qualification, le cas échéant. Nous avons cependant glané la définition suivante, que nous vous soumettons simplement en tant qu'élément de réflexion :

« Generally speaking, a management or administration fee is an amount paid in respect of managerial services in connection with the direction or supervision of business activities. »¹³.

¹³ *Peter Cundill & Associates Limited v. The Queen*, 91 DTC 5085 (FCTD).