



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 MAI 2019

OBJET : **DÉDUCTIBILITÉ DE DÉPENSES ENGAGÉES DANS LE CADRE D'UNE
DIVULGATION VOLONTAIRE**
N/REF. : 19-045672-001

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation ***** concernant la déductibilité des honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire.

Interprétation demandée

Vous désirez connaître le traitement fiscal des honoraires professionnels du représentant du contribuable, lorsqu'ils sont engagés dans le cadre d'un processus de divulgation volontaire, dans les situations suivantes :

- 1) Si le contribuable a omis de déclarer des revenus provenant de comptes bancaires détenus à l'étranger depuis plus de 30 ans :
 - a) La préparation du formulaire *Divulgation volontaire* (LM-15).
 - b) La préparation des feuilles de travail par un comptable, comprenant l'utilisation d'une méthode alternative pour déterminer les revenus non déclarés.
 - c) La préparation des pièces justificatives (demande de relevés bancaires auprès d'une banque étrangère, confirmation bancaire, etc.).
 - d) La préparation du formulaire *Demande de redressement d'une déclaration de revenus* (TP-1.R) incluant tous rajustements concernés par la divulgation volontaire.



- e) La négociation et la signature d'une entente avec Revenu Québec, à la suite de l'acceptation de la méthode alternative utilisée et acceptée par le représentant et Revenu Québec.
- 2) Si le contribuable a omis de déclarer des revenus de location provenant d'un immeuble situé au Canada durant les sept dernières années :
- a) La préparation du formulaire *Divulgence volontaire* (LM-15).
 - b) La préparation des feuilles de travail par un comptable, établies selon les informations disponibles, pour déterminer les revenus de location non déclarés.
 - c) La préparation des pièces justificatives (copie des baux, factures de dépenses, etc.).
 - d) La préparation du formulaire *Demande de redressement d'une déclaration de revenus* (TP-1.R) incluant tous rajustements concernés par la divulgation volontaire.

Interprétation donnée

La position de Revenu Québec à l'égard de la déductibilité des honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire a été réitérée lors de la Table ronde provinciale de 2015 présentée lors du congrès de l'Association de planification fiscale et financière¹ :

« Les honoraires professionnels engagés en vue d'obtenir des conseils et de l'aide pour établir et produire des déclarations de revenus pour l'application de l'impôt sur le revenu sont déductibles dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien auquel se rapportent ces déclarations. Toutefois, les différents honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire ne peuvent tous recevoir un traitement fiscal identique puisqu'il ne s'agit pas toujours de frais qui font partie d'une activité du processus de gain provenant d'une entreprise ou d'un bien. Ainsi, même s'ils ne représentent qu'une petite partie des honoraires relatifs à la régularisation de la situation fiscale d'un contribuable, les honoraires professionnels engagés pour établir

¹ « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans Congrès 2015, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2015, Question 17.

l'admissibilité d'un contribuable au programme de divulgation volontaire ne sont pas déductibles. Par exemple, de tels honoraires pourraient être ceux relatifs à la production du formulaire LM-15 Demande de divulgation volontaire, ou pour divers échanges entre un représentant et Revenu Québec visant à déterminer l'admissibilité du contribuable au programme.

En ce qui a trait à l'application du paragraphe *e* de l'article 336 de la LI, lorsque le dossier de divulgation volontaire n'a pas été conclu par une transaction au sens de l'article 2631 du Code civil du Québec, et dans laquelle on retrouve habituellement une renonciation aux recours en opposition ou en appel, les honoraires professionnels engagés pour la préparation et la poursuite des recours en opposition ou en appel sont déductibles en vertu de ce paragraphe. À partir du moment où le contribuable a été avisé par Revenu Québec que son revenu ou son impôt pour une année d'imposition sera révisé en vertu du programme de divulgation volontaire, Revenu Québec considère que les honoraires professionnels engagés par le contribuable pour faire valoir ses prétentions sont déductibles en vertu du paragraphe *e* de l'article 336 de la LI, dans la mesure où il n'a pas renoncé à ses droits d'opposition et d'appel. »

Revenu Québec a également émis l'opinion que les honoraires professionnels engagés pour établir l'admissibilité d'un contribuable au programme de divulgation volontaire ne sont pas des dépenses admissibles visées par l'article 155 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », et ne sont pas, par conséquent, déductibles sur cette base².

Ceci étant, voici le traitement fiscal des honoraires professionnels du représentant du contribuable qui pourrait être appliqué lorsqu'ils sont engagés dans le cadre d'un processus de divulgation volontaire³ :

² « Table ronde sur la fiscalité des particuliers », dans *Colloque sur la fiscalité des particuliers*, Ordre des comptables professionnels agréés du Québec, 2016, Question 1; Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 155-1/R1, « Frais de démarches », 30 juin 2008; Revenu Québec ne partage pas l'opinion de l'Agence du revenu du Canada relativement à l'application de la disposition équivalant à l'article 155 de la LI, soit l'alinéa 20(1)cc de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), dans le cadre de l'admissibilité au programme divulgation volontaire tel qu'énoncé dans Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2014-0528451C6, « *Cost of making voluntary disclosure* », 22 mai 2014 et dans Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2014-0625731C6, « *Fees related to a voluntary disclosure* », 21 janvier 2016.

³ Ces conclusions demeurent les mêmes peu importe la nature du revenu non déclaré, sa provenance (revenu étranger ou revenu gagné au Canada) et le nombre d'années visées.

-
- a) La préparation du formulaire *Divulgence volontaire* (LM-15) : les honoraires professionnels engagés pour établir l'admissibilité d'un contribuable au programme de divulgation volontaire ne sont pas déductibles⁴.
 - b) La préparation des feuilles de travail par un comptable : si la préparation de ces feuilles de travail a lieu préalablement à l'acceptation de la divulgation volontaire par Revenu Québec, les honoraires professionnels engagés ne sont pas déductibles⁵. Si toutefois ces feuilles de travail sont préparées pour faire valoir les prétentions du contribuable à la suite de l'acceptation de la divulgation volontaire par Revenu Québec, les honoraires raisonnables engagés peuvent être admissibles⁶.

La détermination du moment où le dossier est considéré accepté par Revenu Québec est une question de fait propre à chaque dossier, lesquels faits sont laissés à votre appréciation⁷.

- c) La préparation des pièces justificatives : la même réponse que pour le point b).
- d) La préparation d'un formulaire *Demande de redressement d'une déclaration de revenus* (TP-1.R) incluant tous rajustements concernés par la divulgation volontaire : certains des frais raisonnables engagés qui sont directement liés à la

⁴ Cette dépense ne remplit pas les critères du paragraphe *e* de l'article 336 de la LI. Nous sommes également d'avis que cette dépense n'est pas engagée dans le but de gagner un revenu d'entreprise ou de bien. Voir Table ronde sur la fiscalité provinciale note précitée 1 et Revenu Québec, Lettre d'interprétation 14-020617-001, « Honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire », 5 août 2014.

⁵ Même justification que pour la note précitée 4.

⁶ Tel que relaté dans la Lettre d'interprétation 14-020617-001 précitée note 4, dans la mesure où le contribuable n'a pas renoncé préalablement à ses droits d'opposition et d'appel, nous sommes d'avis que les honoraires professionnels engagés, après que le contribuable ait été avisé que son revenu ou son impôt à payer sera révisé par Revenu Québec dans le cadre d'une divulgation volontaire, seront déductibles de son revenu selon le sous-paragraphe *i* du paragraphe *e* de l'article 336 de la LI. Voir également Table ronde sur la fiscalité provinciale précitée note 1. Toutefois, pour être déductible, la dépense doit être raisonnable dans les circonstances conformément à l'article 420 de la LI.

⁷ Nous sommes d'avis que le dossier peut notamment être considéré comme accepté par Revenu Québec dès que le contribuable a été avisé que son revenu ou son impôt à payer sera révisé, dans le cadre de la divulgation volontaire, pour une année d'imposition visée.

~~~~~

déclaration d'un revenu d'entreprise ou de bien pourraient être admissibles<sup>8</sup>. En effet, Revenu Québec demeure d'avis qu'« [i]l est bien établi que les honoraires professionnels engagés en vue d'obtenir des conseils et de l'aide pour établir et produire des déclarations de revenus pour l'application de l'impôt sur le revenu sont déductibles dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien auquel se rapportent ces déclarations. Quelle que soit la voie utilisée par le contribuable pour produire ses déclarations de revenus, ces principes demeurent applicables. »<sup>9</sup>.

De plus, nous sommes d'avis que de telles dépenses pourraient également être admissibles aux fins de l'application du sous-paragraphe i du paragraphe e de l'article 336 de la LI, dans la mesure où le contribuable n'a pas renoncé à son droit d'opposition et d'appel, si elles ont été engagées après que le contribuable ait été avisé que son revenu ou son impôt à payer sera révisé par Revenu Québec dans le cadre de la divulgation volontaire<sup>10</sup>.

- e) La négociation et la signature d'une entente avec Revenu Québec : comme cette étape intervient nécessairement après l'acceptation de la divulgation volontaire par Revenu Québec, les dépenses raisonnables engagées peuvent être admissibles<sup>11</sup>.

Enfin, il y a lieu de préciser que les honoraires professionnels qui sont déductibles en vertu du sous-paragraphe i du paragraphe e de l'article 336 de la LI doivent être réclamés dans l'année où ils ont été payés<sup>12</sup>. Les frais professionnels qui sont déductibles en vertu des articles 80 et 128 de la LI sont quant à eux déductibles dans l'année où ils ont été engagés<sup>13</sup>.

---

<sup>8</sup> Nous partageons l'opinion de l'Agence du revenu du Canada, avec les adaptations nécessaires, énoncée dans Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2014-0532121E5, « Frais professionnels – divulgation volontaire », 17 octobre 2014, selon laquelle « les frais professionnels engagés pour obtenir des conseils et de l'aide pour préparer et produire des déclarations de revenus aux fins de l'impôt sur le revenu dans l'exploitation d'un bien ou d'une entreprise sont généralement déductibles [...] Quant au contexte particulier de la DV, nous sommes d'avis que les frais professionnels engagés dans ce contexte ne visent pas à produire un revenu, puisque la DV permet plutôt au contribuable de corriger des omissions passées dans le cadre de transactions avec l'Agence du revenu du Canada. Par conséquent, la déduction des frais professionnels engagés dans ce contexte est restreinte par l'alinéa 18(1)a). Cependant, nous sommes d'avis que, de façon générale, certains des frais professionnels engagés dans ce contexte, et qui sont directement liés à la déclaration d'un revenu d'entreprise ou de bien, tels que les frais de préparation des déclarations de revenus, pourraient être déductibles. ».

<sup>9</sup> Lettre d'interprétation 14-020617-001 précitée note 4, par application des articles 80 et 128 de la LI.

<sup>10</sup> Même justification que pour la note précitée 6.

<sup>11</sup> *Ibid.*

<sup>12</sup> Article 334 et du paragraphe e de l'article 336 de la LI.

<sup>13</sup> Nous partageons l'opinion de l'Agence du revenu du Canada énoncée dans l'Interprétation technique 2014-0532121E5 précitée note 8 relativement à ce point.