



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 2 DÉCEMBRE 2021

OBJET : **TRAITEMENT FISCAL APPLICABLE À DES FRAIS JURIDIQUES**
N/RÉF. : 21-057980-001

La présente donne suite à votre demande *****, dans laquelle vous désirez obtenir notre opinion concernant le traitement fiscal applicable, en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », à des frais juridiques engagés par un contribuable afin d'obtenir la reconnaissance judiciaire d'une servitude de passage pour le bénéfice d'un immeuble.

FAITS

Les faits, tels que nous les comprenons, se résument comme suit :

1. Le contribuable détenait en copropriété, en parts égales avec une autre personne, ci-après « les propriétaires », un immeuble.
2. Le contribuable a acquis la part dans l'immeuble au coût de ***** \$.
3. Le contribuable utilisait l'immeuble pour son usage personnel¹.
4. L'immeuble est enclavé, c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'issue sur la voie publique afin d'y accéder.
5. Pour accéder à leur immeuble, les propriétaires empruntaient depuis plusieurs années un chemin qui traversait la propriété d'un voisin.

¹ L'immeuble constituait pour le contribuable un bien d'usage personnel. L'expression « bien d'usage personnel » est définie à l'article 1 de la LI lequel renvoie à l'article 287 de la LI.

-
6. Un conflit est survenu entre les propriétaires et le voisin. Ce dernier a empêché l'accès à la partie du chemin sise sur sa propriété qu'empruntaient les propriétaires pour se rendre à leur immeuble.
 7. Le ***** 20X1, les propriétaires ont obtenu un jugement de la Cour supérieure du Québec. Essentiellement, ce jugement déclare que l'immeuble bénéficie d'une servitude réelle et perpétuelle de passage sur la propriété du voisin et ordonne l'inscription du jugement au registre foncier pour valoir comme servitude. Les conclusions de ce jugement ont été confirmées par la Cour d'appel du Québec, le ***** 20X3.
 8. Quelques mois plus tard, le contribuable a aliéné la part qu'il détenait dans l'immeuble en faveur d'une tierce personne, pour un prix de ***** \$².
 9. Dans le cadre de ce litige, les propriétaires ont engagé des frais juridiques totalisant ***** \$. Ceux-ci ont obtenu un remboursement d'une partie de ces frais, soit un montant de ***** \$. En considérant la partie des frais juridiques remboursés, les propriétaires ont donc engagé une dépense de ***** \$. Ces frais ont été assumés par les propriétaires au prorata de leur participation dans l'immeuble, soit ***** \$ chacun.
 10. Le contribuable soutient qu'il avait l'intention d'aliéner sa part dans l'immeuble une fois le conflit réglé. Celui-ci souligne que sa part dans l'immeuble aurait été difficile à aliéner sans la reconnaissance de la servitude de passage. Le contribuable ne détenait toutefois pas d'offre d'achat de sa part dans l'immeuble conditionnelle au règlement du litige.

QUESTIONS

1. Vous demandez si les frais juridiques de ***** \$ déboursés par le contribuable pour obtenir la reconnaissance judiciaire d'une servitude de passage ont été engagés en vue d'effectuer l'aliénation de sa part dans l'immeuble, de sorte qu'ils doivent être soustraits du produit de l'aliénation dans le calcul du gain ou de la perte découlant de l'aliénation, tel que le prévoient le paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 234 et l'article 236 de la LI.

² Pour plus de précision, seul le contribuable a aliéné sa part dans l'immeuble en faveur de la tierce personne.

2. Si la réponse à la question 1 est négative, vous demandez si les frais juridiques peuvent être ajoutés au prix de base rajusté de l'immeuble.

OPINION

Réponse à la question 1

Le paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 234 de la LI prévoit que le gain provenant de l'aliénation d'un bien se calcule en soustrayant du produit de l'aliénation, le prix de base rajusté de ce bien immédiatement avant l'aliénation et les dépenses que le contribuable a faites ou engagées en vue d'effectuer l'aliénation. Précisons que cette disposition correspond au sous-alinéa 40(1)a(i) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1 (5^e suppl.)), ci-après « LIR ».

L'article 236 de la LI prévoit que la perte d'un bien se calcule en soustrayant le produit de l'aliénation de ce bien du total de son prix de base rajusté immédiatement avant l'aliénation et des dépenses faites ou engagées par le contribuable aux fins de l'aliénation.

La question de déterminer si une dépense a été faite ou engagée en vue d'effectuer l'aliénation d'un bien est une question de fait qui dépend des circonstances propres à chaque situation³.

Dans la décision *Avis Immobilien G.M.B.H. c. La Reine*⁴, la Cour d'appel fédérale confirme la décision de première instance⁵ qui analyse le sens de l'expression « en vue de » pour l'application du sous-alinéa 40(1)a(i) de la LIR. Selon cette décision, cette expression signifie dans un but immédiat ou initial et non dans un but éventuel ou ultime qu'un contribuable pourrait avoir à l'esprit. Cette expression vise les dépenses qui ont été engagées ou effectuées directement afin de permettre la disposition du bien et elle n'inclut pas celles qui n'ont fait que faciliter la disposition du bien ou qui ont été engagées à l'occasion de la disposition.

³ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 18-043190-001, « Honoraires professionnels engagés par une succession pour l'aliénation réelle des actions du défunt », 15 janvier 2020; Agence du revenu du Canada, Interprétation technique, 2014-0527041I7 « Disposition de biens », 15 octobre 2015 (en anglais : taxinterpretations.com/cra/severed-letters/2014-0527041i7); Agence du revenu du Canada, Interprétation technique, 2012-0461291E5 « Frais judiciaires pour clarifier une servitude », 15 novembre 2012 (en anglais : taxinterpretations.com/cra/severed-letters/2012-0461291e5).

⁴ 97 DTC 5002 (CAF), ci-après « *Avis Immobilien G.M.B.H.* ».

⁵ 94 DTC 1039 (CCI).

Ainsi, l'application du paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 234 de la LI et de l'article 236 de la LI implique la nécessité pour le contribuable d'être en mesure de démontrer le lien direct entre la dépense et l'aliénation du bien. Dans la présente situation, en considérant les principes établis dans la décision *Avis Immobilien G.M.B.H.*, les frais juridiques déboursés par le contribuable semblent avoir été engagés seulement pour faciliter l'aliénation de sa part dans l'immeuble, de sorte que le lien entre ces frais et l'aliénation de sa part dans l'immeuble n'est pas suffisamment direct pour qu'ils constituent des dépenses faites ou engagées en vue d'effectuer ladite aliénation⁶.

Ces frais juridiques ne constituent donc pas une dépense visée par le paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 234 de la LI ni par l'article 236 de la LI.

Réponse à la question 2

Une servitude est une charge imposée sur un immeuble (le fonds servant) en faveur d'un autre immeuble (le fond dominant) et qui appartient à un propriétaire différent⁷. La servitude est un démembrement du droit de propriété et elle constitue un droit réel⁸.

Le but premier d'une servitude est de faciliter la mise en valeur d'un immeuble⁹. Celle-ci peut avoir un impact sur la valeur du fonds dominant ainsi que sur celle du fonds servant, comme le précise l'auteur Sylvio Normand :

« L'avantage présente éventuellement un intérêt économique puisqu'il est susceptible de contribuer à la « valorisation de la destination du fonds » qui en bénéficie. Il confère à l'immeuble une plus-value dont l'importance est variable suivant les situations. En contrepartie, il entraîne une moins-value pour le fonds servant, son propriétaire se trouvant entravé dans l'exercice de ses prérogatives.¹⁰ ».

⁶ Lettre d'interprétation 18-043190-001, précitée note 3.

⁷ Article 1177 du Code civil, ci-après « CCQ ».

⁸ Article 1119 du CCQ.

⁹ Sylvio NORMAND, « Introduction au droit des biens », 3^e éd., Partie II : La propriété et ses modifications, chapitre 9 – Les servitudes, Montréal, Wilson & Lafleur, 2020, p. 314, (CAIJ), (<https://edoctrine.caij.qc.ca/wilson-et-lafleur-livres/157/576053677>).

¹⁰ *Id.*, p. 315.

Les mutations de propriété du fonds servant et du fonds dominant ne portent pas atteinte à la servitude¹¹. Celle-ci est un accessoire inséparable du fonds dominant comme le souligne l'auteur Sylvio Normand :

« La servitude est un accessoire inséparable du fonds. Le droit constitué par la servitude est vendu, saisi, hypothéqué avec le fonds dominant. Il ne pourrait pas l'être indépendamment du fonds. La charge constituée par la servitude se transmet aux propriétaires successifs du fonds (1182 C.c.Q.) (*infra* : section 8). Elle constitue, pour son titulaire, un droit *propter rem*. Le caractère accessoire de la servitude fait que le propriétaire qui se départit du fonds dominant ne peut continuer de jouir des avantages de la servitude indépendamment de sa qualité de propriétaire.¹² ».

La Cour supérieure du Québec dans la décision *Brouillard c. Lavoie*¹³ s'exprime comme suit au sujet de la servitude :

« [14] Le droit de servitude réelle, pour sa part, est une charge imposée sur un héritage au profit d'un autre héritage appartenant à un propriétaire différent. La servitude est un accessoire du fonds dominant et ne peut donc avoir d'existence sans y être attachée. ».

Par ailleurs, l'article 252 de la LI définit le prix de base rajusté. Lorsqu'il s'agit d'un bien autre qu'un bien amortissable, le prix de base rajusté du bien correspond à son coût, tel que rajusté par les articles 255 et 257 de la LI.

Le terme « coût » n'est pas défini dans la LI. Selon le sens général donné à ce mot par le dictionnaire Larousse¹⁴, il s'agit du « prix de quelque chose ». La Cour d'appel fédérale précise dans la décision *R. c. Stirling*¹⁵ qu'il s'agit du prix que le contribuable a accepté de payer pour obtenir le bien en question.

Les dépenses engagées au moment de l'acquisition d'un bien et qui sont liées à celui-ci, comme les frais juridiques, sont habituellement compris dans le coût d'un bien :

¹¹ Article 1182 du CCQ. De plus, la servitude suit les immeubles en quelques mains qu'ils passent, sous réserve des dispositions relatives à la publicité des droits.

¹² S. NORMAND, précité, note 9, p. 317-318.

¹³ 2004 CanLII 20729 (QCCS), paragraphe 14.

¹⁴ Version en ligne (<https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/cout/20004>).

¹⁵ [1985] 1 C.F. 342 (CAF).

« I have no problem with the submission of counsel for the plaintiffs that the cost of an asset is not restricted to the actual purchase price paid therefor. It seems clear that the cost of property may include brokerage fees, legal fees, commissions and other expenses incurred in connection with the acquisition of the property. In my view, the decision in Stirling does not necessarily restrict such an extended definition of the term "cost". However, I am of the opinion that it is clear authority for the proposition that the cost of an asset for the purposes of capital gains computation is limited to the costs of acquisition of that asset or, as Pratte J. put it, "the price that the taxpayer gave up in order to get the asset".¹⁶ ».

Enfin, l'auteur Paul Lamarre s'exprime comme suit à l'égard du traitement fiscal applicable aux dépenses engagées pour acquérir des droits additionnels à l'égard d'un bien :

« Because property is essentially a collection of rights, to the extent that a person acquires additional rights in respect of a property, the related expense should be added to the cost of the property.¹⁷ ».

Dans la présente situation, les frais juridiques ont été engagés par le contribuable afin d'acquérir une servitude qui bénéficie à l'immeuble et qui facilite sa mise en valeur. Tel que mentionné, la servitude constitue un droit réel et elle est un accessoire inséparable du fonds dominant. Dans ces circonstances, nous considérons que les frais juridiques de ***** \$ engagés par le contribuable doivent être ajoutés au prix de base rajusté de sa part de l'immeuble.

Le contribuable a donc réalisé une perte en capital de ***** \$¹⁸ lors de l'aliénation de la part de son immeuble. Puisque l'immeuble constituait un bien d'usage personnel pour le contribuable, cette perte ne peut toutefois être déduite dans le calcul de son revenu¹⁹.

¹⁶ *Bodrug et al v. The Queen*, 91 DTC 5621; voir également, Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation archivé IT-99R5 « Frais juridiques et comptables », paragraphe 14.

¹⁷ Paul LAMARRE, « *Critical issues in the determination of cost under the income tax act* », Conference Report, Canadian Tax Foundation, 2020, page 26.

¹⁸ La perte en capital de ***** \$ se calcule comme suit : ***** \$ (produit de l'aliénation) moins le montant suivant : ***** \$ (coût d'acquisition de la part de l'immeuble) et ***** \$ (frais juridiques engagés pour établir la servitude).

¹⁹ Cette perte est inadmissible conformément à l'article 288 de la LI.