



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 5 DÉCEMBRE 2023

OBJET : **FRAIS COMPTABLES – SUCCESSION – DÉDUCTIBILITÉ**
N/RÉF. : 23-065410-001

La présente est pour faire suite à la demande concernant la déductibilité de dépenses encourues par une succession pour la production de diverses déclarations fiscales. Sommairement, vous vous interrogez sur la déductibilité des honoraires versés à l'un des liquidateurs et de diverses dépenses encourues par ce dernier.

LES FAITS

La succession a transmis à Revenu Québec une demande de redressement pour son année d'imposition se terminant le ***** 20X02 dans laquelle elle fait état de déductions supplémentaires, soit un montant de ***** \$ à titre d'honoraires payés à l'un de ses liquidateurs, un comptable professionnel agréé, et un montant de ***** \$ à titre de dépenses diverses.

Le détail de ces montants est le suivant :

Honoraires payés au liquidateur

- ***** \$ pour la préparation des déclarations fiscales du défunt pour l'année d'imposition 20X01, incluant :
 - La recherche et la compilation du prix de base rajusté, ci-après « PBR », des actions aux fins du calcul des gains en capital.

-
- La recherche des produits d'aliénation réputée aux fins du calcul des gains en capital.
 - La compilation des revenus d'intérêts et de dividendes.
 - ***** \$ pour la préparation des déclarations fiscales de la succession pour les années d'imposition 20X01 et 20X02, incluant :
 - Le suivi des PBR des actions aux fins du calcul des gains en capital.
 - La recherche des produits d'aliénation aux fins du calcul des gains en capital.
 - La compilation des revenus d'intérêts et de dividendes.
 - Le traitement fiscal des dons d'actions.

Autres déductions

- ***** \$ pour des services rendus par ***** « pour la recherche fiscale pour la succession en objet »¹ et facturés à la société du liquidateur.
- ***** \$ pour l'achat de licences d'utilisation du logiciel ***** des fiduciaires de ***** (pour la production des T3 et TP-646).

QUESTION 1

1. Les honoraires versés au liquidateur sont-ils déductibles dans le calcul du revenu et, le cas échéant, dans quelle déclaration fiscale la déduction peut-elle être prise?

RÉPONSE 1

L'article 80 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », stipule que le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire et l'article 128 de la LI prévoit ce qui suit :

128. Un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette

¹ Selon les informations présentées.

année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens et dans la mesure prévue par le présent chapitre, sauf disposition au contraire de la présente partie.

Pour ce qui est des frais de comptabilité relatifs aux revenus de placement, les précisions suivantes ont été données par Revenu Québec au Congrès 2004 de l'Association de planification fiscale et financière (APFF)² :

Par ailleurs, notre position à l'égard de la déductibilité d'une dépense engagée par un contribuable dans le calcul de son revenu tiré d'un bien est que cette dépense doit être engagée dans le but d'en tirer un revenu de bien, qu'elle ne soit pas une dépense en capital ni une dépense personnelle et, enfin, qu'elle soit raisonnable dans les circonstances.

De façon plus particulière, les honoraires et frais raisonnables engagés en vue d'obtenir des conseils et de l'aide pour établir et produire des déclarations de revenus aux fins de l'impôt sur le revenu sont déductibles en vertu de l'article 128 L.I. dans le calcul du revenu tiré d'un bien auquel se rapporte cette déclaration. La comptabilisation des revenus de placement étant une activité nécessaire à l'établissement des déclarations de revenus d'un contribuable, les honoraires engagés pour une telle activité sont déductibles dans le calcul du revenu tiré d'un bien.

En ce qui a trait à la situation où des honoraires seraient relatifs au suivi du PBR des placements, ils ne constitueraient pas une dépense engagée ou effectuée en vue de réaliser l'aliénation d'un bien (directement reliée à l'aliénation) ni une dépense engagée relativement à des activités courantes, accessoires ou nécessaires afin de tirer un revenu de biens, ils ne seraient donc pas déductibles.

[Nos soulignements]

² Table ronde sur la fiscalité provinciale, Question 2.2.

Cette position a été reprise dans la lettre d'interprétation 13-019422-001³, qui vise les frais engagés par une fiducie familiale discrétionnaire, de même que dans les réponses données par Revenu Québec au Congrès 2014 de l'APFF⁴, qui visent les honoraires professionnels et les frais comptables des successions et des fiducies testamentaires.

Toutefois, il faut faire preuve de réserve à l'égard de certaines des réponses données dans la lettre d'interprétation 13-019422-001 puisque celles-ci visent spécifiquement le cas d'une fiducie familiale discrétionnaire⁵. D'ailleurs, l'élément 1 de la question 17 de la Table ronde sur la fiscalité provinciale du Congrès 2014 de l'APFF mentionne ce qui suit :

1) Revenu Québec ne peut confirmer que sa position précitée concernant certaines dépenses engagées par une fiducie familiale discrétionnaire s'applique aux dépenses de même nature engagées par une fiducie testamentaire ou par une succession *ab intestat*.

En effet, 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 C.c.Q. prévoit ce qui suit :

« 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 L.I.

³ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 13-019422-001, « Congrès APFF 2013, Q.5 – Calcul du revenu de biens – Frais de comptabilité engagés par une fiducie familiale discrétionnaire », 27 novembre 2013.

⁴ Table ronde sur la fiscalité provinciale, Question 17.

⁵ Aux interprétations données pour les situations 1 et 3, Revenu Québec vient élargir le spectre des dépenses admissibles en déduction pour une fiducie familiale discrétionnaire (vu l'obligation de reddition de compte du fiduciaire). Il s'agit d'une orientation qui découle de la position généralement adoptée par les tribunaux quant à l'admissibilité en déduction, à titre de dépense connexe ou accessoire à l'exploitation d'une entreprise, des dépenses engagées par une société pour respecter son devoir d'informer ses actionnaires.

Cela étant dit, quant aux dépenses engagées par un liquidateur successoral, l'élément 2 de cette réponse se lit comme suit :

2) 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 (art. 129 L.I.). 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 testamentaire⁶, ils sont déductibles dans cette mesure⁷ dans ce calcul, s'ils sont raisonnables dans les circonstances (art. 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 bien⁸.

Le liquidateur successoral doit établir, à l'aide d'une facture ventilant les services comptables reçus, les frais comptables raisonnablement attribuables à la comptabilisation des revenus de biens de la personne décédée et de la fiducie testamentaire. En l'absence d'une telle ventilation, leur déduction sera refusée, faute de preuve les liant spécifiquement à la comptabilisation des revenus provenant des biens producteurs de revenus⁹.

[Nos soulignements]

⁶ *Hall c. S.M.R.Q.*, [1998] 1 R.C.S. 220; Revenu Québec, « Partie B - Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 1998*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999, question 1.8.

⁷ *Distillers Corp. Seagrams Ltd v. M.N.R.*, 58 D.T.C. 1168 (Cour de l'Échiquier du Canada). Était en litige le montant des frais généraux déduits par la contribuable dans le calcul de son revenu de biens. Elle n'avait pour tout revenu que des revenus d'intérêts (imposables) et des revenus de dividendes inter-sociétés (exonérés d'impôt). Le ministre du Revenu national avait refusé la déduction de la partie du montant déduit se rattachant selon lui à la production du revenu exonéré d'impôt. La Cour a maintenu la décision du ministre du Revenu national, mais a établi la proportion d'une manière différente.

⁸ Revenu Québec, « Partie B - Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2004*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005, question 2.2 (frais de comptabilité et revenus de biens). Voir également : *BJ Services Company Canada, the successor to Nowasco Well Service Ltd. v. The Queen*, 2003 CCI 900, paragraphe 25; *Ironside c. La Reine*, 2013 CCI 339 (procédure générale).

⁹ *Pappas Estate v. M.N.R.*, 90 D.T.C. 1646 (CCI); *Walmsley Estate v. R.*, 99 D.T.C. 594 (CCI).

Ainsi, conformément aux positions établies antérieurement, nous sommes d'avis que seuls les honoraires comptables se rapportant à la comptabilisation des revenus de biens, soit la compilation des revenus d'intérêts et de dividendes, dans la mesure où ils sont raisonnables¹⁰, seraient déductibles.

Ni les honoraires relatifs au suivi du PBR des actions et à la recherche des produits d'aliénation, aux fins du calcul des gains en capital, ni les honoraires relatifs au traitement fiscal des dons d'actions ne constituent des dépenses engagées dans le but de tirer un revenu de biens. Ils ne peuvent donc être déduits à ce titre.

De plus, quant aux honoraires encourus pour le suivi du PBR des actions et la recherche des produits d'aliénation, aux fins du calcul des gains en capital, bien que cette dépense soit de nature capital, nous sommes d'avis qu'il ne s'agit pas d'une dépense qui pourrait être ajoutée au PBR des biens auxquels elle se rapporte ou déduite à titre de dépense encourue en vue d'en effectuer l'aliénation, aux fins du calcul du gain en capital.

En ce qui concerne les honoraires admissibles en déduction, tel que mentionné à l'article 128 de la LI, ils devront être déduits à l'encontre des revenus de biens auxquels le service se rattache et, conséquemment, dans la déclaration fiscale où ces revenus de biens ont été déclarés. La déduction qui pourra être accordée dans le calcul du revenu de la succession pour son année d'imposition se terminant le ***** 20X02 se limitera au montant des honoraires encourus pour la compilation des revenus d'intérêts et de dividendes gagnés pour cette année.

Le liquidateur devra soumettre une ventilation de ses honoraires afin de circonscrire, d'une part, les honoraires relatifs à la portion se rapportant à la compilation des revenus d'intérêts et de dividendes, et, d'autre part, la fraction de ceux-ci relative aux revenus de biens gagnés par la succession en 20X02.

Le même exercice devra être effectué pour l'année d'imposition 20X01.

QUESTION 2

Les dépenses liées aux services rendus par ***** sont-elles déductibles?

¹⁰ À cet égard, nous vous référons à l'interprétation donnée à la situation 2 de la lettre d'interprétation 13-019422-001, *supra*, note 3.

RÉPONSE 2

Nous vous référons à la réponse 1, dans laquelle il est précisé que pour que les dépenses soient déductibles, il devra être démontré que les services rendus étaient liés à la comptabilisation des revenus de biens gagnés par la succession dans son année d'imposition 20X02.

QUESTION 3

La dépense liée à l'achat de licences pour l'utilisation du logiciel ***** des fiduciaires est-elle déductible? Dans la négative, le fait que la dépense ait été refacturée à la succession à titre d'honoraires comptables a-t-il un impact sur sa déductibilité?

RÉPONSE 3

Compte tenu de la nature de la dépense liée à l'achat de licences pour l'utilisation du logiciel ***** des fiduciaires, nous sommes d'avis que le liquidateur devrait être en mesure de démontrer que l'utilisation du logiciel en question était principalement liée à la comptabilisation des revenus de biens gagnés par la succession dans son année d'imposition 20X02 pour que cette dépense soit déductible.

Par ailleurs, la refacturation de la dépense par le liquidateur à titre d'honoraires comptables n'a aucun impact sur la déductibilité de celle-ci.

QUESTION 4

Les honoraires reçus par l'un ou l'autre du liquidateur ou de sa société doivent-ils être inclus dans leur revenu, et ce, peu importe que ces honoraires puissent être déduits dans le calcul du revenu de la succession ou du particulier décédé?

RÉPONSE 4

L'article 28 de la LI, qui prévoit les règles encadrant le calcul du revenu d'un contribuable assujéti à l'impôt du Québec pour une année d'imposition, stipule, à son paragraphe *a*, qu'un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu l'ensemble de ses revenus provenant de chaque source, tant au Canada qu'à tout endroit. La LI ne contient pas de règle voulant que cette inclusion soit liée de quelque façon que ce soit à la possibilité qu'un autre contribuable puisse déduire ce même montant dans le calcul de son revenu.

- 8 -

Compte tenu de la nature des services rendus, il est raisonnable de conclure que les honoraires constituent des revenus qui doivent être inclus dans le calcul du revenu à titre de revenus d'entreprise, et ce, tant par le liquidateur que par sa société, selon le cas.