



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 1^{ER} MARS 2017

OBJET : **PAIEMENT DE DOMMAGES PAR LA SOCIÉTÉ D'UN PROFESSIONNEL**
N/RÉF. : 17-036668-001

Mise en contexte

Un contribuable, membre d'une société de personnes, a entamé des procédures judiciaires en diffamation à l'encontre de ses partenaires, membres de la même société. Ceux-ci ont introduit une demande reconventionnelle alléguant l'abus de procédure, invoquant les articles 54.1 et 54.4 du Code de procédure civile. Entretemps, le contribuable a quitté la société de personnes et a incorporé une société par actions, par l'entremise de laquelle il fournit maintenant ses services professionnels.

En première instance, la demande principale a été rejetée, et la demande reconventionnelle accueillie. Ce jugement a été confirmé en appel. Les dépenses relatives aux dommages-intérêts de même que les honoraires professionnels découlant des procédures judiciaires ont été payés par la société par actions détenue par le contribuable.

Sommaire

Ces dépenses ne peuvent être déduites par la société, car elles n'ont pas été engagées en vue de gagner un revenu d'entreprise ou de bien. Il s'agit de dépenses personnelles du contribuable. À ce titre, le paiement de ces dépenses par la société entraîne un avantage à l'actionnaire en vertu des dispositions de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », avantage dont la juste valeur marchande doit être incluse dans le calcul du revenu du contribuable.

Par ailleurs, il n'est pas possible pour le contribuable de déduire personnellement les honoraires professionnels et les dommages-intérêts versés.

La déductibilité des dommages dépend de la cause sous-jacente à ceux-ci. En l'espèce, le paiement des dommages ne peut se rapporter à un élément intrinsèque à l'exploitation de l'entreprise. Ils ont été ordonnés en raison de l'abus des procédures engagées par le contribuable. De même, les honoraires professionnels engagés par le contribuable ne peuvent être déduits. La partie des honoraires relative à la défense du contribuable face à la demande reconventionnelle doit suivre le traitement applicable aux dommages-intérêts. L'autre partie, relative au recours pour diffamation, n'a pas servi à gagner un revenu d'entreprise ou de bien. D'ailleurs, depuis 20X1, à la suite de son incorporation, le contribuable n'exploite plus d'entreprise personnellement.

En somme, le refus de la déductibilité des dépenses en cause se justifie pour une raison principale, soit le fait que les dépenses sont personnelles et n'ont pas été engagées dans le but de gagner un revenu d'entreprise (principe fondamental de l'article 128 de la LI).

Déduction au niveau de la société par actions

L'arrêt de principe sur la qualification d'une dépense en vue de gagner un revenu d'entreprise est l'arrêt *Symes*¹. Cet arrêt énonce certains critères permettant de guider cette détermination. Notamment, si la dépense est généralement acceptée comme une dépense d'entreprise par les comptables. Il est également pertinent de regarder si la dépense aurait été engagée si le contribuable ne visait pas l'exploitation d'une entreprise. Finalement, il peut être intéressant de s'attarder au critère du « besoin ». C'est-à-dire que, indépendamment de l'entreprise, le besoin existerait-il? L'ensemble de ces critères ramène, de façon générale, à l'objet de la dépense.

En appliquant les principes de cet arrêt, il est clair que la dépense ne peut pas être déduite au niveau de la société par actions, puisqu'il s'agit d'une dépense personnelle de la contribuable. Il ne s'agit pas de dépenses engagées dans le cours normal des activités de l'entreprise. Il est d'ailleurs admis par la contribuable qu'il s'agit de dépenses personnelles, qui n'auraient pas dû être déduites dans le calcul du revenu de la société.

¹ *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695.

Avantage imposable et requalification en tant que prêt à l'actionnaire (art. 111 et 113 de la LI)

Comme il s'agit de dépenses personnelles payées par la société par actions, cela entraîne un avantage imposable pour l'actionnaire en vertu de l'article 111 de la LI. Le fait, pour la société, de payer une dépense personnelle de l'actionnaire constitue une appropriation de fonds :

« Puisque Société a puisé dans ses revenus pour payer une dépense personnelle de l'Actionnaire, il s'agit d'une appropriation des fonds, donnant lieu à une inclusion du montant de la déduction refusée dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de l'Actionnaire, à titre d'avantage imposable². »

Par ailleurs, le bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2 énonce que le terme « avantage » doit s'interpréter largement, ce qui inclut le cas de paiements faits au profit d'un actionnaire, comme c'est le cas en l'espèce³.

Les représentants du contribuable nous soumettent toutefois qu'il ne devrait pas s'agir d'une appropriation de fonds, car celui-ci n'a jamais eu l'intention de s'approprier les fonds de Société. La jurisprudence nous indique cependant que le contribuable ne peut invoquer l'erreur dans un cas d'aveuglement volontaire, ou lorsque l'erreur est d'une telle évidence qu'elle aurait dû être décelée :

« I think a benefit may be conferred within the meaning of subsection 15(1) without any intent or actual knowledge on the part of the shareholder or the corporation if the circumstances are such that the shareholder or corporation ought to have known that a benefit was conferred and did nothing to reverse the benefit if it was not intended. If there is a genuine bookkeeping error with respect to a particular amount, and that amount is truly significant relative to a corporation's revenue or its expenses or a balance in the shareholder loan account, a court may conclude that the error should have been caught by some person among the corporate employees or shareholders or outside auditors⁴. »

² Lettre d'interprétation 15-026633-001 « Avantage imposable à l'actionnaire – Frais de mariage », 28 octobre 2015.

³ Bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2 « Avantage accordé à un actionnaire », 28 décembre 2006, principalement au paragraphe 2.

⁴ *Chopp v. Her Majesty the Queen*, 95 DTC 527 (CCI).

En outre, la requalification du paiement des dommages et des honoraires en tant que prêt fait à l'actionnaire devrait être refusée, sur la base que cela constitue une forme de planification fiscale *a posteriori*.

La jurisprudence reconnaît que l'on puisse invoquer une erreur du comptable lorsque celle-ci n'était pas désirée, ou lorsqu'elle était ignorée du contribuable⁵. Cependant, cela n'a pas pour effet d'ouvrir la porte à une modification des registres comptables après coup, lorsque l'on se rend compte qu'un traitement comptable différent aurait été plus approprié ou avantageux.

« "Après le fait" [...], les efforts déployés par ses comptables pour rajuster les registres et les pièces comptables de manière à refléter un résultat plus favorable, ne l'aident nullement. **Il n'incombe pas à la Cour de déterminer quel traitement comptable aurait été le plus favorable à l'appelant; elle doit examiner celui qu'il a en fait employé.** De même, les comptables de l'appelant ne peuvent pas, après que les vérificateurs de l'intimé ont constaté qu'il a omis de mentionner un revenu dans sa déclaration d'impôt sur le revenu, modifier les registres et les pièces comptables, afin de refléter un traitement plus favorable⁶. »

De façon générale, les tribunaux ne reconnaissent pas le droit de faire des modifications de façon rétroactive uniquement en raison du fait qu'un résultat plus souhaitable aurait pu être atteint autrement :

« [22] Il semble que l'appelant et son épouse avaient une seule préoccupation quant au travail exécuté par les comptables, « payer le minimum d'impôt ». En soi, il s'agissait d'une préoccupation correcte et légitime nullement interdite par la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[23] **Cela ne veut pas dire pour autant qu'une personne peut changer en tout temps ses décisions relatives à des transactions générant des conséquences fiscales et encore moins, prendre des décisions avec effets rétroactifs.** Il en va de la stabilité même de notre système fiscal⁷. »

⁵ Voir notamment la cause *Roland Couture v. Her Majesty the Queen*, 95 DTC 690 (CCI), dans laquelle la Cour indique que, considérant qu'il ne s'agit pas d'une erreur d'inattention, on ne peut venir modifier ce qui a été fait au plan comptable.

⁶ *Gronveld v. The Minister of National Revenue*, 90 DTC 1211 (CCI).

⁷ *Paquet c. La Reine*, 2003 CCI 789.

Le fait que l'actionnaire savait ou aurait dû savoir que le traitement comptable n'était pas approprié est vraiment l'élément déterminant permettant ou non de venir rectifier l'impact de l'avantage imposable :

« In Chopp, I allowed an appeal from an assessment under subsection 15(1) because the majority shareholder did not know and, in my view, could not be expected to have known that certain corporate funds had been expended for his personal advantage.

[...] In these appeals, the Appellant and his wife knew that certain money from Hunter Line belonging to the Company was deposited in their personal bank accounts. *The Appellant's one opportunity to save himself from his appropriation of the Company's money came in 1992 when he updated the Company bookkeeping for the years 1988 to 1991 and (i) failed to remember or discover the Hunter Line money that was deposited in personal bank accounts; and (ii) failed to charge the amount of that money against his shareholder loan with the Company⁸.* »

Il est clair que le contribuable aurait dû savoir que les dépenses visées ici sont des dépenses de nature personnelle, qui ne peuvent pas être déduites dans le calcul du revenu de la société par actions pour les années en cause. Ainsi, l'argument selon lequel il ne peut y avoir appropriation de fonds, car le contribuable n'avait pas l'intention de le faire doit être écarté. De même, venir aujourd'hui déterminer qu'il devrait plutôt s'agir d'un prêt à l'actionnaire vient modifier, de façon rétroactive, une décision générant des conséquences fiscales.

Déduction des dommages-intérêts et des honoraires professionnels

Les représentants du contribuable nous soumettent que les dommages-intérêts versés devraient être déductibles, dans le calcul du revenu du contribuable, en autant que la dépense respecte les critères de l'article 128 de la LI. Ils nous indiquent qu'en l'espèce c'est bien le cas, car le recours fut entamé par le contribuable afin d'empêcher ses collègues de le discriminer auprès des autres professionnels *****, et qu'il puisse ainsi continuer à exercer sa profession *****. Avec égards, les dommages-intérêts ont plutôt été imposés en raison de la demande reconventionnelle intentée par lesdits collègues, alléguant l'abus des procédures. Le contribuable se voit imposer le versement de ces dommages-intérêts en son nom personnel. Ces dommages ne sont pas en lien avec une entreprise du contribuable. À ce titre, il ne s'agit pas d'une dépense rencontrant les critères de l'article 128 de la LI.

⁸ *Mervin Hehr v. Her Majesty the Queen*, 98 DTC 1080 (CCI).

La Cour de l'Échiquier, dans l'affaire *Imperial Oil Limited v. Minister of National Revenue*, 3 DTC 1090, énonce le test à rencontrer afin que les dommages-intérêts puissent être déduits dans le calcul du revenu. Pour ce faire, le paiement doit être effectué en vertu d'une obligation résultant de la survenance d'un évènement réellement en lien avec l'entreprise du contribuable : « *The issue of fact is whether the payment made was in respect of a liability for a happening that was really incidental to the business.* ». En l'espèce, le contribuable ne peut pas dire que la poursuite et les procédures abusives sont en lien avec l'exploitation de son entreprise.

De plus, le bulletin d'interprétation de l'ARC IT-467R2 « Dédommagements, règlements et autres paiements semblables », au paragraphe 6, indique que, pour déterminer si les dédommagements ont été encourus en vue de tirer un revenu, il n'est pas nécessaire que le contribuable ait tenté d'éviter l'acte ou l'omission à l'origine des dédommagements, et le contribuable n'a qu'à établir qu'il avait un objet de tirer de l'acte ou de l'omission un revenu, que cet objet ait été ou non atteint. Dans ce cas-ci, l'acte ou l'omission consiste en la poursuite abusive pour diffamation, ce qui a entraîné le versement des dommages-intérêts. On ne peut conclure qu'un tel acte soit en vue ou en lien avec l'objectif de tirer un revenu.

Par ailleurs, tel que mentionné dans la « Proposition de projet » si l'on considère que le paiement des dommages-intérêts est effectué en 2014, il est vrai qu'à cette date, le contribuable n'exploite plus d'entreprise. L'entreprise de prestation de services professionnels est exploitée par l'entremise de sa société par actions.

Les représentants du contribuable nous soumettent également que la LI permet la déduction des honoraires professionnels engagés afin de gagner un revenu. La déductibilité de ces dépenses est cependant soumise aux règles générales de la déductibilité des dépenses d'entreprises, soit les restrictions des articles 128 et 129 de la LI. Ainsi, les honoraires pourraient être déductibles en autant qu'un lien peut être établi entre la dépense et les activités du contribuable en vue de gagner un revenu :

« [...] les honoraires juridiques sont généralement déductibles lorsqu'ils sont engagés relativement à des activités, des opérations ou des contrats courants accessoires ou nécessaires afin de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien. Ainsi, pour déterminer la déductibilité de ces honoraires, il faut examiner la relation entre la conduite du contribuable et les activités que ce dernier mène pour tirer un revenu. [...] »⁹.

⁹ Lettre d'interprétation 14-024070-001 « Traitement fiscal des honoraires professionnels à la suite d'un recours pour oppression », 12 mars 2015.

À la base, il est admis que les dépenses ne peuvent être déduites dans le calcul du revenu de la société, car il s'agit de dépenses personnelles du contribuable. On peut alors conclure qu'il ne s'agit pas de dépenses engagées dans le but de gagner un revenu d'entreprise ou de bien.

En plus, la jurisprudence considère les honoraires professionnels, engagés dans le cadre d'une poursuite pour atteinte à la réputation, comme étant de nature capital :

« Comme le juge de la Cour canadienne de l'impôt l'a expliqué pendant l'audience, **les frais juridiques qu'une personne engage en vue de sauvegarder sa réputation professionnelle et donc sa capacité à continuer de gagner sa vie relèvent, par définition, du compte de capital.** Comme les dommages-intérêts qui pourraient être obtenus dans ce type de procédure ne sont, à première vue, pas imposables, les sommes déboursées en vue d'obtenir ces dommages-intérêts ne sont pas déductibles. »¹⁰.

En ce qui a trait plus particulièrement à la partie des honoraires engagés pour se défendre de la demande reconventionnelle, selon le bulletin d'interprétation de l'ARC IT-467R2, précité, au paragraphe 12 :

« L'élément d'intérêt, s'il y a lieu, d'un dédommagement, est considéré comme une composante du dédommagement. **De tels intérêts compris dans les dédommagements seront déductibles si les dédommagements eux-mêmes le sont.** [...] De la même manière, **les frais juridiques raisonnables qui sont encourus relativement au paiement des dédommagements seront déductibles selon les mêmes principes que ceux applicables aux intérêts.** »

Donc si les dommages ne sont pas déductibles, la partie des frais judiciaires s'y rapportant ne devraient pas être déductibles. Ainsi, partant du principe que les dommages-intérêts ne sont pas déductibles pour le contribuable, car ils ne se rapportent pas à l'exploitation de l'entreprise, les honoraires professionnels se rapportant à la défense relativement à cette réclamation ne devraient pas être déductibles.

Afin que ces dépenses puissent être déductibles pour le contribuable, il faudrait qu'une disposition spécifique de la LI prévoie une telle déduction, ce qui n'est pas le cas.

¹⁰ *Cimolai c. Canada*, 2006 CAF 348 (au paragraphe 15).