



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 15 FÉVRIER 2019

OBJET : **DÉDUCTIBILITÉ ET RAISONNABILITÉ DES HONORAIRES DE GESTION
PAYÉS PAR *******
N/RÉF. : 18-041238-001

La présente est pour faire suite à la demande d'interprétation ***** que vous nous avez transmise concernant l'objet mentionné ci-dessus, et tient compte des informations additionnelles que ***** nous a transmises *****.

FAITS

Les faits suivants nous ont été exposés :

1. La société ***** , ci-après désignée « Société 1 », a été constituée le ***** . Société 1 œuvre dans le domaine de ***** , et son siège social est situé à ***** .
2. La société ***** , ci-après désignée « Société 2 », est l'unique actionnaire de Société 1. L'unique actionnaire de Société 2 est la société ***** , ci-après désignée « Société 3 ». Société 3 est détenue à parts égales par la société ***** , ci-après désignée « Société 4 », dont ***** est l'actionnaire unique, ci-après désigné « l'actionnaire unique de Société 4 », et par la société ***** , ci-après désignée « Société 5 », dont ***** est l'actionnaire unique, ci-après désigné « l'actionnaire unique de Société 5 ».
3. Les administrateurs des sociétés Société 1, Société 2 et Société 3 sont l'actionnaire unique de Société 4 et l'actionnaire unique de Société 5. En outre, l'actionnaire unique de Société 4 est l'administrateur de Société 4, tandis que l'actionnaire unique de Société 5 administre Société 5.

-
4. L'actionnaire unique de Société 4 et l'actionnaire unique de Société 5 ne sont pas des personnes liées, de sorte qu'elles ne sont pas liées à Société 1, Société 2 et Société 3. Pour leur part, les sociétés Société 1, Société 2 et Société 3 sont associées, ce qui implique qu'elles doivent se partager le plafond des affaires de 500 000 \$¹ relatif à la déduction pour petite entreprise, ci-après désignée « DPE », prévue au titre II du livre V de la partie I de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».
 5. À la suite d'une vérification fiscale, Société 1 s'est vu refuser la déduction d'honoraires de gestion versés aux sociétés Société 4 et Société 5. Ces honoraires de gestion de ***** \$, versés lors de l'année fiscale couvrant la période du ***** 20X4 au ***** 20X5 de Société 1, ont été refusés en vertu des articles 128 et 420 de la LI.
 6. La facture émise à Société 1 par Société 5 et celle émise à Société 1 par Société 4, indiquent la date, le nom du fournisseur, le nom du client, des honoraires de gestion de ***** \$ pour chacune des deux factures, les montants des taxes TPS et TVQ et le total avec taxes. Il y a absence de numéro de facture. La date des deux factures est le ***** 20X5, soit quelques jours avant la fin de l'exercice financier de Société 4 et Société 5, qui est le ***** 20X5.
 7. Outre ces factures, il n'y a pas de documents (contrat ou résolution) au soutien des services de gestion fournis par Société 4 et Société 5 à Société 1. Les services rendus par chacune de ces sociétés ne sont pas détaillés sur les factures (il n'y a pas de mention de la nature des services rendus, du nombre d'heures consacrées à rendre les services et de l'identité des personnes physiques qui ont rendu les services).
 8. Les frais de gestion ont été enregistrés dans le compte « avances » de Société 1. Société 1 a versé deux montants de ***** \$ aux deux sociétés de gestion, lors du mois de ***** 20X4, alors que les factures d'honoraires de gestion ont été émises vers la fin du mois de ***** 20X5. Le solde a été payé en deux autres versements, soit en ***** et ***** 20X5, donc avant la fin de l'exercice financier de Société 1, qui est le ***** 20X5.
 9. Société 1 a décrit les services rendus par Société 4 et Société 5 de la façon suivante :
 - négociation des changements de zonage;
 - suivi régulier des liquidités de Société 1;

¹ 400 000 \$ avant le 20 mars 2009.

-
- endossement à la banque;
 - suivi sur opérations de Société 1 (vente de terrains, négociations, signatures des actes d'achat et de vente);
 - rencontres pour approbation des états financiers et déclarations fiscales;
 - discussions avec comptables externes sur opérations de Société 1 de façon régulière.
10. Les revenus bruts de Société 1 pour ses années d'imposition 20X1 à 20X5 sont beaucoup plus élevés que ceux de ses années d'imposition 20X6 à 20X9. Société 1 a déduit dans le calcul de son revenu, pour ses années d'imposition 20X1 à 20X3 et 20X5, d'importants honoraires de gestion, de sorte que son plafond des affaires a couvert en totalité ou en quasi-totalité son revenu d'entreprise admissible, après soustraction de ces frais de gestion. Ces honoraires de gestion ont été versés à Société 4 et Société 5 en 20X5. Revenu Québec ignore à qui ces honoraires ont été versés de 20X1 à 20X3, mais le représentant de Société 1 lui a fait part qu'il serait surprenant qu'ils n'aient pas été versés à Société 4 et Société 5.
 11. Pour les années d'imposition 20X4 et 20X6 à 20X9 de Société 1, son plafond des affaires a couvert la totalité de son revenu d'entreprise admissible bien qu'elle n'ait versé aucun honoraire de gestion à Société 4 et Société 5.
 12. Selon un calcul effectué par Revenu Québec, le versement par Société 1 d'honoraires de gestion à Société 4 et Société 5 pour son année d'imposition 20X5 (***** \$), aurait permis une économie d'impôt combinée de ***** \$ pour l'ensemble des sociétés Société 1, Société 4 et Société 5, en raison de la DPE prise simultanément par ces trois sociétés pour leur année d'imposition 20X5.
 13. Société 1 a versé des salaires identiques à l'actionnaire unique de Société 4 et à l'actionnaire unique de Société 5, ses employés et administrateurs, pour chacune des années 20X1, 20X2 et 20X3. Société 1 ne leur a toutefois pas versé de salaire pour les années 20X4 à 20X8.
 14. Société 4 et Société 5 ont rendu des services de gestion à Société 1 durant son année d'imposition 20X5. Ces services de gestion ont été effectués par l'intermédiaire des administrateurs uniques de chacune de ces sociétés, soit respectivement l'actionnaire unique de Société 4 et à l'actionnaire unique de Société 5.

15. Le représentant de Société 1 a indiqué à Revenu Québec que l'actionnaire unique de la Société 4 et l'actionnaire unique de la Société 5 ont rendu des services à Société 1 pour la période couvrant les années 20X1 à 20X9, ou que des services ont été rendus à Société 1 par leur société de gestion respective, Société 4 et Société 5, par leur entremise.

Nous avons en outre constaté les faits suivants :

16. Les produits des ventes de Société 1, les honoraires de gestion qu'elle a versés à Société 4 et Société 5, les salaires qu'elle a versés à l'actionnaire unique de Société 5 et l'actionnaire unique de Société 4 et son revenu d'entreprise admissible à la DPE pour les années 20X1 à 20X9 sont les suivants² :

	<u>Ventes</u>	<u>Honoraire de gestion</u>	<u>Salaires</u>	<u>Revenu d'entreprise admissible</u>
20X1	***** \$	***** \$	***** \$	***** \$
20X2	*****	*****	*****	*****
20X3	*****	*****	*****	*****
20X4	*****	*****	*****	*****
20X5	*****	*****	*****	*****
20X6	*****	*****	*****	*****
20X7	*****	*****	*****	*****
20X8	*****	*****	*****	*****
20X9	*****	*****	*****	*****

17. Le représentant de Société 1 a mentionné ce qui suit à Revenu Québec : « [...] les « frais de gestion » [payés par Société 1] représentent les honoraires pour le travail et les services rendus par les actionnaires non liés dans l'entreprise de [Société 1]. [Société 1] ne paie généralement pas de salaire à des employés. À cet égard, le comptable de [Société 1] a décrit les services rendus par les sociétés actionnaires [...]. Les frais chargés sont raisonnables dans les circonstances. ».

² Selon les tableaux joints à la demande. Nous tenons pour acquis que les honoraires de gestion de 20X1 à 20X3 ont été versés à Société 4 et à Société 5 (notre opinion ci-après pourrait différer si ce n'est pas le cas).

ARGUMENTATION ET QUESTIONS

Sans remettre expressément en cause l'existence de services rendus en 20X5 à Société 1 par Société 4 et Société 5 par le biais de leur actionnaire dirigeant, l'actionnaire unique de Société 4 et l'actionnaire unique de Société 5, la demande expose que le versement de salaires et d'honoraires de gestion importants a permis de diminuer le revenu d'entreprise admissible de Société 1 et de maximiser la DPE réclamée par les sociétés Société 1, Société 4 et Société 5. Ainsi, la demande indique que la totalité ou la quasi-totalité du revenu d'entreprise admissible de Société 1 a bénéficié de la DPE grâce au versement de ces salaires ou de ces honoraires de gestion pour les années 20X1 à 20X5, tandis qu'il n'y a pas eu de tels versements pour les années 20X6 à 20X9 alors même que le revenu d'entreprise admissible était inférieur au plafond des affaires de ***** \$ sans ces postes de dépenses. Quant au revenu d'entreprise admissible des sociétés Société 4 et Société 5, il n'a pas dépassé ce plafond pour l'ensemble des années 20X1 à 20X9.

Dans ce contexte, les questions suivantes nous sont posées :

1. Est-ce que les honoraires de gestion de ***** \$ versés par Société 1 à Société 4 et Société 5 au cours de son année d'imposition 20X5 sont des dépenses admissibles selon l'article 128 de la LI?
2. Alternativement à la première question, est-ce que ces dépenses sont raisonnables selon l'article 420 de la LI?

OPINION

Étant donné que la demande comporte deux questions, nous y répondrons dans l'ordre dans lequel elles nous sont soumises.

Question 1 : Est-ce que les honoraires de gestion de *** \$ versés par Société 1 à Société 4 et Société 5 au cours de son année d'imposition 20X5 sont des dépenses admissibles selon l'article 128 de la LI?**

Nous ne pouvons répondre à cette question de façon catégorique étant donné qu'il s'agit essentiellement d'une question de fait, et que les faits qui nous ont été exposés ne sont pas suffisamment précis. Toutefois, nous pouvons faire les commentaires généraux suivants.

Bien que la jurisprudence soit généralement défavorable à la déduction d'honoraires de gestion faiblement documentés, la LI ne requiert généralement pas de documentation spécifique pour établir une dépense³, et un témoignage peut suffire pour l'établir. Ainsi, dans l'affaire *Le Groupe Ultragen Ltée c. L'Agence du revenu du Québec*⁴, 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 les commentaires de la Cour à ce propos :

« 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 l'affaire *Groupe Forage Major international inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*⁵, Revenu Québec avait refusé la déduction de frais de gestion parce qu'ils n'étaient pas documentés, qu'ils étaient vagues et imprécis et qu'ils n'indiquaient ni lieu, ni date. La Cour du Québec a toutefois donné gain de cause au contribuable en concluant comme suit : « Il est bien difficile de quantifier ou de documenter le fait que ces services aient été rendus. Ce n'est pas parce qu'ils ne sont pas documentés qu'ils n'ont pas existé. La preuve à cet effet n'a pas été contredite. »⁶. De même, dans l'affaire *MateI.com inc. c. Agence du revenu du Québec*⁷, la Cour du Québec est arrivée à une conclusion similaire en affirmant, à la lumière des témoignages, que « la documentation ou l'absence de documentation n'est pas déterminant [*sic*] sur la question »⁸; cette dernière décision est cependant très factuelle, et tout autre principe légal que l'on prétendrait en tirer sur la déductibilité des honoraires de gestion ne serait pas conforme à la jurisprudence majoritaire.

³ Voir Revenu Québec, lettre d'interprétation 00-010108-001, « Précisions concernant la déduction d'une dépense dont on a peine à établir l'ampleur en regard de la Loi sur les impôts (L.R.Q.c-I-3) (la « Loi ») », 28 juin 2000 et Revenu Québec, lettre d'interprétation 06-010084-001, « Tenue de livres et facturation – Nécessité d'émettre ou de produire une facture », 13 mars 2006.

⁴ 2014 QCCQ 6581.

⁵ [2002] R.D.F.Q. 229.

⁶ *Idem*, par. 34.

⁷ 2018 QCCQ 9505.

⁸ *Idem*, par. 45.

Dans le présent cas, les frais de gestion en cause ne sont appuyés que par des factures peu détaillées, mais le témoignage de l'actionnaire unique de la Société 4 et de l'actionnaire unique de Société 5, qui ne sont pas des personnes liées, pourrait éventuellement pallier cette faiblesse documentaire. Ainsi, les explications fournies par le représentant du contribuable, selon lesquelles les frais de gestion « représentent les honoraires pour le travail et les services rendus par les actionnaires non liés dans l'entreprise de Société 1 », sont plausibles.

Toutefois, l'absence d'honoraires de gestion payés par Société 1 à Société 4 et à Société 5 en 20X4, alors que son revenu d'entreprise admissible à la DPE pour cette année-là n'excédait pas le plafond de 500 000 \$, et le paiement de tels honoraires pour les années précédentes et pour l'année suivante, alors que son revenu d'entreprise admissible à la DPE pour ces années excédait le plafond de 500 000 \$, soulève des questions sur l'existence d'une entente véritable en vertu de laquelle ces honoraires auraient été exigibles, et sur la méthode de détermination de ceux-ci : est-ce que l'absence d'honoraires de gestion en 20X4 est justifiée par le fait que Société 4 et Société 5 n'ont pas rendu de services à Société 1? Si tel est le cas, pour quelle raison, et quel a été le *modus operandi* de Société 1 en 20X4 en l'absence de services rendus par Société 4 et Société 5?

S'il s'avérait que les honoraires de gestion payés par Société 1 ont été fixés *a posteriori*, c'est-à-dire dans l'année suivant celle de leur réclamation par Société 1 en déduction dans le calcul de son revenu, dans le cadre d'une planification fiscale rétroactive visant à réduire son revenu d'entreprise excédant le plafond de 500 000 \$, Revenu Québec pourrait alors refuser leur déduction sur la base qu'il n'existait pas d'obligation légale de les payer⁹. Par contre, si ce n'était pas le cas et que Société 1 était en mesure de fournir des explications plausibles au changement de son *modus operandi* entre 20X3 et 20X5, ou de démontrer l'existence d'une entente de rémunération entre elle et les sociétés Société 4 et Société 5, basée sur l'atteinte d'un certain niveau de revenus¹⁰ et pouvant

⁹ L'article 132 de la LI prohibe la déduction d'un montant éventuel, sauf en autant que permis expressément par la partie I.

¹⁰ Dans l'affaire *Pioneer Designs Corporation v. MNR* (91 DTC 293), l'entente de rémunération en cause prévoyait que le paiement de bonis ne devait pas abaisser le revenu d'entreprise admissible du payeur en deçà du plafond des affaires (qui était alors fixé à 200 000 \$). La Cour canadienne de l'impôt jugea cette entente acceptable en mentionnant ce qui suit : « *In my view, the main reason of the Appellant in accruing bonuses in the years in dispute was to compensate directors for their successful management of the Appellant's business over the years. It is true that by roughly equating the amounts of bonuses to the amounts of profits in excess of \$200,000 the Appellant could achieve substantial income tax savings. The evidence that the formula in question relating to the quantum of funds available for distributing bonuses represented a good growth rate for the Appellant has not, in my view, been successfully challenged.* ». Il convient en outre de préciser que la méthode de détermination de la rémunération n'a pas à prévoir un montant fixe : il suffit que ce montant soit déterminable à la fin de l'année d'imposition pour laquelle une déduction dans le calcul du revenu du payeur est réclamée à son égard.

expliquer les frais de gestion encourus, il n'y aurait alors pas lieu de refuser la déduction des frais de gestion réclamée.

En somme, les faits soumis ne permettent pas de conclure à l'inadmissibilité des déductions réclamées par Société 1 dans le calcul de son revenu à titre de frais de gestion, mais soulèvent toutefois des doutes qui mériteraient d'être dissipés.

Question 2 : Alternativement à la première question, est-ce que ces dépenses sont raisonnables selon l'article 420 de la LI?

Il convient de rappeler qu'il revient à Revenu Québec, en pratique, de soulever l'application possible de l'article 420 de la LI et qu'on doit, pour ce faire, apprécier le caractère raisonnable d'une dépense au travers d'une expertise objective et de l'utilisation de comparables¹¹. Or, dans le présent cas, l'absence d'honoraires de gestion en 20X4, que nous avons indiquée dans nos commentaires à la question précédente, soulève des doutes autant sur l'existence même d'une entente véritable de services de gestion que sur la raisonnable de ces honoraires puisque rien ne justifie, au départ, que de tels honoraires aient été payés pour les années 20X1, 20X2, 20X3 et 20X5, mais n'aient pas été payés pour 20X4. Dans ces circonstances, des explications devraient être obtenues du contribuable.

¹¹ Voir Revenu Québec, 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 », 22 avril 2014.