

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITRICE : *****

DATE : LE 18 JUILLET 2002

OBJET : ALLOCATIONS POUR UTILISATION D'UN VÉHICULE À MOTEUR
REÇUES À L'ÉGARD DE DÉPLACEMENTS ENTRE DEUX SOCIÉTÉS
CONTRÔLÉES PAR LE MÊME PARTICULIER
N/RÉF. : 02-0106134

Nous donnons suite à votre note du *****, à laquelle était jointe une demande d'interprétation de *****, adressée à l'attention de *****, concernant l'application de la *Loi sur les impôts*¹ (ci-après la « L.I.Q. ») à l'égard des allocations pour utilisation d'un véhicule à moteur reçues par un particulier pour ses déplacements entre deux sociétés qu'il contrôle.

Exposé des faits

1. Le Contribuable est actionnaire majoritaire et employé de deux sociétés, 1 et 2.
2. Chacune des sociétés opère une concession automobile, celles-ci étant situées dans des municipalités différentes.
3. Le Contribuable réside dans une municipalité située entre celles où sont établies les deux concessions automobiles.
4. Le Contribuable reçoit des allocations² pour utilisation d'un véhicule à moteur pour ses déplacements entre les deux concessions automobiles.

Interprétation demandée

¹ L.R.Q., c. I-3.

² Vous nous indiquez que les allocations respectent les conditions de raisonnabilité prévues aux articles 40 et 40.1 de la L.I.Q. Nous ne discuterons donc pas de la notion de raisonnabilité dans la présente note.

Vous nous demandez si les allocations reçues par le Contribuable, actionnaire principal et employé des sociétés 1et 2, constituent des avantages imposables.

Vous désirez également savoir si la réponse serait la même advenant le cas où les deux concessions automobiles étaient opérées dans la même société.

Interprétation donnée

◇ Dispositions législatives

Avantage à un actionnaire

En vertu de l'article 111 de la L.I.Q., lorsque, à un moment quelconque d'une année d'imposition, un avantage est accordé par une société à un actionnaire ou à une personne en vue qu'elle le devienne, le montant ou la valeur de cet avantage doit être inclus dans le calcul du revenu de l'actionnaire ou de la personne, selon le cas, pour l'année.

Avantage à un employé

Selon l'article 37 de la L.I.Q., les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que le particulier reçoit ou dont il bénéficie en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi ainsi que les allocations qu'il reçoit, y compris les montants qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation, pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin.

Toutefois, conformément au paragraphe *c)* de l'article 40 de la L.I.Q., un particulier n'est pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu les allocations raisonnables pour l'utilisation d'un véhicule à moteur qu'il reçoit de son employeur à titre d'employé, autre qu'un employé visé au paragraphe *a)* de l'article 40, pour voyager dans l'accomplissement de ses fonctions.

◇ *Commentaires*SITUATION 1 : ALLOCATIONS REÇUES PAR le CONTRIBUABLE, ACTIONNAIRE MAJORITAIRE ET EMPLOYÉ DES SOCIÉTÉS 1 ET 2

Puisque le Contribuable est à la fois actionnaire et employé des deux sociétés, il y a tout d'abord lieu d'établir à quel titre lui ont été versées les allocations.

Si les allocations ont été reçues par le Contribuable uniquement en sa qualité d'actionnaire des deux sociétés 1 et 2, il y a alors lieu de déterminer si un « avantage » lui a conféré, au sens de l'article 111 précité.

Par contre, si les allocations lui ont été versées en sa qualité d'employé, il faut établir si les allocations pour utilisation d'un véhicule à moteur rencontrent les conditions prévues au paragraphe *c)* de l'article 40 L.I.Q. et peuvent être ainsi exemptées de l'inclusion à son revenu. Sinon, elles donneront lieu à un avantage imposable en vertu de l'article 37 de la L.I.Q.

Le paragraphe 10 du bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R1 intitulé « *Avantages accordés à un actionnaire* » prévoit que si un montant doit être inclus dans le calcul du revenu d'un actionnaire en vertu de l'article 111 de la L.I.Q., un tel montant ne sera pas admissible dans le calcul du revenu de la société. Il s'avère donc important de déterminer à quel titre les allocations ont été reçues, puisque leur déductibilité par les sociétés en dépend.

Par ailleurs, lors de la Table ronde sur la fiscalité provinciale tenue dans le cadre du Congrès annuel 1995 de l'Association de planification fiscale et financière, le Ministère avait indiqué qu'il appliquera plutôt l'article 37 de la L.I.Q. lorsqu'un actionnaire est un employé d'une société et qu'un avantage lui est aussi conféré en sa qualité d'employé. Plus récemment, le Ministère a également indiqué qu'il considère qu'un avantage n'est pas reçu à titre d'actionnaire lorsqu'il peut raisonnablement être considéré reçu en la qualité d'employé³.

³ Rencontre de mai 2000 du Comité Fiscalité de l'Ordre des comptables généraux licenciés et Revenu Québec. Dans le présent dossier, s'il devait être déterminé que les avantages sont considérés reçus par le Contribuable en sa qualité d'employé et qu'une partie de ces avantages devait être incluse dans le calcul du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi, la valeur de tels avantages devant être incluse au revenu devait être assujettie à des retenues à la source.

Allocations reçues en la qualité d'actionnaire⁴

Le paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R1 précité prévoit que le but de l'article 111 de la L.I.Q. est d'inclure dans le calcul du revenu de l'actionnaire le montant ou la valeur des avantages qui ne pourraient par ailleurs y être inclus et qui ne peuvent dûment être considérés comme un remboursement de capital ou comme ayant été reçus en sa qualité d'employé ; dans ce dernier cas, ce sont les dispositions de l'article 37 de la L.I.Q. qui sont applicables.

Au paragraphe 15 du même bulletin IMP. 111-1/R1, il est indiqué que les dispositions de l'article 111 de la L.I.Q. ne s'appliquent pas lorsqu'un paiement est fait par une société à un actionnaire en vertu d'une opération commerciale de bonne foi. Normalement, une opération est considérée « de bonne foi » s'il appert que les conditions sont essentiellement les mêmes qu'elles auraient été si la transaction avait été faite entre deux parties n'ayant pas de lien de dépendance. [Voir au même effet : Le paragraphe 5 du bulletin d'interprétation de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») IT-432R2 intitulé « *Avantages accordés à des actionnaires* ».]

Le paragraphe 17 du bulletin d'interprétation IMP. 41-1/R6 intitulé « *Droit d'usage d'une automobile mise à la disposition d'un employé par son employeur* » prévoit que lorsqu'une société met une automobile à la disposition de son actionnaire ou à la disposition d'une personne qui lui est liée, les règles prévues audit bulletin IMP. 41-1/R6 s'appliquent à la détermination de la valeur du droit d'usage, compte tenu des adaptations nécessaires. Ainsi, les principes dégagés dans ce bulletin peuvent servir de guide aussi bien dans la situation d'un actionnaire que celle d'un employé.

Au paragraphe 4 dudit bulletin IMP. 41-1/R6, il est indiqué que le Ministère considère qu'un employé qui utilise l'automobile de son employeur pour se rendre de son domicile à son lieu de travail et pour en revenir, l'utilise à des fins personnelles et ce, même s'il doit retourner au travail après les heures normales de travail. Cependant, lorsqu'un employeur demande ou permet à un employé (ex. un vendeur itinérant) de se rendre directement de son domicile à un endroit différent de son lieu de travail habituel ou de revenir d'un tel endroit à son domicile, ces déplacements ne sont pas considérés comme une utilisation à des fins personnelles.

⁴ Dans le cas où une société met une automobile à la disposition de son **actionnaire**, nous vous référons à l'article 117 de la L.I.Q. Il y a également lieu de consulter les paragraphes 16 à 18 du bulletin d'interprétation IMP. 41-1/R6 intitulé « *Droit d'usage d'une automobile mise à la disposition d'un employé par son employeur* » pour la détermination de l'avantage relié au droit d'usage de l'automobile, ainsi que les paragraphes 9 à 11 du bulletin d'interprétation IMP. 41.1.1-1/R1 intitulé « *Détermination de la valeur de l'avantage imposable relié au fonctionnement d'une automobile mise à la disposition d'un employé par son employeur* » pour la détermination de l'avantage relié aux frais de fonctionnement de l'automobile.

Afin de déterminer si un avantage a été conféré au Contribuable, il faut examiner le but des déplacements effectués. Vous nous indiquez que les allocations sont versées pour se déplacer d'une concession automobile à l'autre. À première vue, sous réserve des commentaires formulés ci-après, si les allocations versées sont uniquement reliées aux déplacements d'une concession automobile à l'autre, il pourrait s'agir là de déplacements de nature personnelle, et ce, d'autant plus que la résidence du Contribuable est située entre les deux concessions.

À titre d'illustration, si le Contribuable part de sa résidence le matin pour se rendre à l'une des deux concessions, revient dîner chez lui le midi et repart pour la seconde concession dans l'après-midi, il nous apparaît qu'il s'agit de déplacements de nature personnelle.

Également, si aucune entente ou relation d'affaires n'existe entre les deux sociétés et que le Contribuable se déplace directement d'une concession à l'autre afin de s'occuper respectivement des affaires de l'une et de l'autre concession automobile, sans qu'il n'y ait de lien entre les deux concessions, les déplacements constitueraient des déplacements de nature personnelle.

Par contre, si des ententes de services, contrats de gestion, de vente ou autres existent entre les deux sociétés, les déplacements entre les deux sociétés pourraient se justifier en tant que déplacements d'affaires⁵.

Ainsi, certains de ces déplacements pourraient être considérés comme profitant beaucoup plus à l'une ou l'autre des deux sociétés (ou aux deux sociétés) qu'au Contribuable. Si une telle démonstration était faite, nous sommes d'avis que les allocations qui peuvent être reliées ou identifiées à des déplacements qui profitent beaucoup plus aux sociétés qu'au Contribuable ne constituent pas des avantages imposables pour ce dernier. Dans une telle situation, on considérerait alors que le paiement de tels frais constitue une opération commerciale « de bonne foi »⁶ non assujettie aux dispositions de l'article 111 de la L.I.Q.

Afin de souligner les nuances qu'il y a lieu d'apporter à l'égard de la qualification des déplacements en tant que déplacements d'affaires par rapport à des déplacements de nature purement personnelle, nous vous référons à la cause Paul Biermann v. The Minister of National Revenue, 89 D.T.C. 405. Dans cette affaire, des déplacements à partir de la résidence ont été considérés des déplacements d'affaires, car le contribuable,

⁵ À titre d'exemple, puisqu'il s'agit de deux concessions automobiles, des échanges de véhicules peuvent intervenir entre les deux concessions, notamment en ce qui concerne les flottes de véhicules usagés. Également, il est possible que des ventes de pièces ou accessoires puissent s'effectuer entre les deux sociétés.

⁶ Voir l'opinion exprimée à cet effet dans le texte de M. Luc Bernier, « *Pot-Pourri fiscal - Autres avantages aux actionnaires* », APFF 1995, p. 26:23.

actionnaire majoritaire et chef exécutif, apportait chez lui des pièces d'équipement qu'il devait livrer le lendemain matin chez le principal client (dont les ventes annuelles rapportaient à la société un million de dollars). La Cour canadienne de l'impôt s'est exprimée ainsi :

« Counsel for the Respondent raises the point that travelling between home and the office has always been considered personal expense. This is generally true. However, in the case at bar, when the taxpayer went home he carried with him pieces of equipment that he had to deliver the next day to the CNR repair station. Had the taxpayer resided east of his plant he could not have had a valid business purpose in going home. But under the circumstances of this case, he could. I find it difficult to determine that these trips are of a personal rather than of a business nature, where they meet both characteristics. I find support in this regard in the case of Yorke v. M.N.R., 89 DTC 12. »

Par contre, dans une autre cause portant sur le droit d'usage d'une automobile et impliquant deux actionnaires et employés d'une société, la Cour canadienne de l'impôt a retenu que les déplacements du lieu de résidence vers l'une ou l'autre des succursales de la société constituaient des déplacements de nature personnelle⁷.

Allocations reçues en la qualité d'employé

En vertu du paragraphe c) de l'article 40 de la L.I.Q., n'ont pas à être incluses dans le calcul du revenu d'un employé les allocations raisonnables pour l'utilisation d'un véhicule à moteur pour voyager dans l'accomplissement des fonctions. Les allocations versées pour une utilisation d'un véhicule à moteur à des fins personnelles ne rencontrent pas les conditions prévues au paragraphe c) de l'article 40 de la L.I.Q., puisque celles-ci ne sont pas reçues pour voyager dans l'accomplissement des fonctions.

Au paragraphe 11 du bulletin d'interprétation IMP. 63.1-2 intitulé « *Dépenses de voyage à l'égard d'un véhicule à moteur* », il est clairement indiqué que le ministère du Revenu du Québec considère que l'utilisation d'un véhicule à moteur par un particulier pour se rendre de sa résidence à son lieu de travail et pour en revenir constitue une utilisation du véhicule à des fins personnelles. La même précision est inscrite au paragraphe 15 du bulletin d'interprétation IMP. 64-1/R1 intitulé « *Déduction à titre d'amortissement du coût en capital d'un véhicule à moteur* ».

⁷ Jean-Louis Lavigueur et Gaétan Lavigueur c. Le ministre du Revenu national, 91 DTC 445. Voir également : Raynald Tremblay v. Her Majesty the Queen, 2000 DTC 2414.

Ce que l'on doit entendre par l'expression « *dans l'accomplissement des fonctions* » est exposé également au paragraphe 49 du bulletin d'interprétation de l'ADRC IT-522R intitulé « *Frais afférents à un véhicule à moteur, frais de déplacement et frais de vendeurs engagés ou effectués par les employés* ». Ainsi, les déplacements effectués pour se rendre à l'endroit où l'on travaille habituellement ne sont pas considérés comme des « déplacements dans l'exercice des fonctions de la charge ou de l'emploi ». Par exemple, un employé n'effectue pas un « déplacement dans l'exercice des fonctions d'une charge ou d'un emploi » quand il se rend de sa résidence à l'établissement de son employeur où il se présente pour travailler ou pour recevoir des directives. Par contre, ce même employé effectue un « déplacement dans l'exercice des fonctions d'une charge ou d'un emploi » lorsqu'il parcourt la distance entre l'établissement de l'employeur où les directives lui sont données ou un travail lui est confié et l'endroit où l'employeur exécute le contrat.

Dans la cause Bouffard c. Québec (Sous-ministre du Revenu), [1995] R.D.F.Q. 364, la Cour du Québec a jugé que des allocations pour les dépenses encourues lors de déplacements depuis la résidence jusqu'au lieu de travail (dans ce cas, lieu d'amarrage) constituaient des avantages imposables. Il fut admis et reconnu que le contribuable n'avait aucun besoin d'automobile pour effectuer le travail, soit celui d'amarrage, une fois rendu sur les lieux du travail. L'allocation de transport versée au contribuable par son employeur était visée par l'article 37 de la L.I.Q. et ne bénéficiait pas de l'exemption prévue à l'article 40. [Voir également : Paquin c. Québec (Sous-ministre du Revenu), [1994] R.D.F.Q. 174 (Cour du Québec)].

Afin de déterminer, pour le Contribuable, quels déplacements sont de nature personnelle par rapport à ceux qui pourraient être considérés comme des déplacements dans l'accomplissement des fonctions, les commentaires formulés ci-devant dans la section portant sur les allocations reçues en la qualité d'actionnaire sont applicables.

En ce qui concerne l'établissement du quantum des allocations qui peuvent constituer des avantages imposables, nous désirons porter à votre attention la cause John O'Connell v. Her Majesty the Queen, 98 D.T.C. 2155. Dans cette affaire, il s'agissait d'allocations pour utilisation d'un véhicule à moteur reçues par le président de deux sociétés opérant des boutiques de vêtements au détail situées à St. Catharines en Ontario. En tant qu'acheteur, le contribuable devait se déplacer à Toronto trois fois par semaine et à Montréal quatre fois par année. Il se rendait également à New York une fois par année. Monsieur O'Connell négociait des contrats pour les deux sociétés.

Le contribuable réclamait une allocation d'un dollar pour chaque mille parcouru. Les allocations reçues ne respectaient pas la portion « affaires » des déplacements. Il fut

établi que la portion « affaires » des déplacements était de 79% en 1994 et 73% en 1995. Le Ministère fédéral a inclus au revenu du contribuable la différence entre le total des allocations reçues et la portion « affaires » en tant qu'avantage imposable à titre d'employé en vertu du paragraphe 6(1) de la Loi fédérale ou, alternativement, en tant qu'avantage à titre d'actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi fédérale. La Cour canadienne de l'impôt a maintenu les cotisations.

SITUATION 2 : LES CONCESSIONS AUTOMOBILES SONT DÉTENUES DANS LA MÊME SOCIÉTÉ

Les commentaires formulés relativement à la situation 1 valent généralement de la même façon dans cette situation. Certaines nuances doivent cependant être apportées.

Ainsi, dès qu'un déplacement profitera plus à la société qu'au particulier (que ce soit l'une ou l'autre des concessions), il s'agira alors d'un déplacement ayant un but d'affaires. En d'autres termes, dans cette situation, les déplacements directs entre les deux concessions pourraient être considérés comme profitant globalement aux bonnes affaires de LA société et il pourrait être plus difficile de prétendre qu'il s'agit de déplacements de nature purement personnelle.

◇ *Conclusion*

En conclusion, rappelons qu'il y aura d'abord lieu de déterminer à quel titre - à *titre d'actionnaire ou à titre d'employé* - les allocations ont été reçues. Toutefois, le Ministère appliquera généralement l'article 37 de la L.I.Q. lorsqu'un actionnaire est un employé d'une société et qu'un avantage lui est aussi conféré en sa qualité d'employé ou lorsque l'avantage peut raisonnablement être considéré reçu en sa qualité d'employé.

Également, nous vous soumettons qu'un examen attentif de l'objet des déplacements et des allocations afférentes devra être effectué afin de déterminer si celles-ci donnent lieu à des avantages imposables.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec ***** au *****.