



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 5 DÉCEMBRE 2013

OBJET : **SOCIÉTÉ EN COMMANDITE**
N/RÉF. : 13-018990-001
V/RÉF. : 5224

La présente est pour faire suite à votre demande ***** concernant le refus de reconnaître certaines dépenses dans l'établissement du revenu de la société en commandite *****, ci-après désignée « SEC » et la réduction du prix de base rajusté, ci-après désigné « PBR », des parts détenues par l'associé dans la SEC.

FAITS

Selon notre compréhension des faits, la SEC a été formée en 20X1. L'associé possède 99,99 % des parts de la SEC. En 20X2, l'associé fait un prêt d'environ ***** \$ sans intérêt à la SEC pour l'achat d'un bien. Ensuite, la SEC loue le bien à des sociétés liées, de même qu'à l'associé pour son utilisation personnelle. Dans ce dernier cas, l'associé paie ***** \$/heure, alors que les autres sociétés liées paient ***** \$/heure. Tant les revenus que les dépenses liées à l'utilisation personnelle de l'associé sont comptabilisés dans les états financiers de la SEC.

Le *****, Revenu Québec a transmis un projet de cotisation à l'associé relativement aux années 20X2, 20X3 et 20X4 visant les ajustements suivants :

- (1) Refus de la déduction, dans le calcul du revenu net de la SEC, de certaines dépenses encourues au motif qu'il s'agit de dépenses personnelles à l'associé;
- (2) Imposition d'un gain en capital sur la disposition réputée des unités de la SEC dont l'associé est propriétaire sur la base que les dépenses refusées constituent un montant reçu par lui à titre de paiement de sa part des profits ou du capital de la SEC.

Essentiellement, les dépenses refusées concernent la location d'un hangar pour remiser le bien, les taxes et les assurances. À cet égard, les représentations du contribuable sont que le ***** \$/heure correspond aux frais variables encourus par la SEC pour opérer le bien et que ce montant est suffisant, selon les critères du marché, pour couvrir les frais de fonctionnement liés à l'utilisation personnelle de l'associé. Il ajoute que son utilisation n'a aucun impact sur les frais fixes, tels le hangar, l'assurance et les taxes, puisque ces frais devraient tout de même être assumés par la SEC. Selon lui, seuls les frais variables occasionnant un coût supplémentaire pour la SEC devraient être considérés à titre de dépenses personnelles *****.

Vous soumettez que le montant versé par l'associé est insuffisant pour combler les frais fixes et les frais variables reliés à l'utilisation personnelle du bien par l'associé et sa famille. L'utilisation personnelle de l'associé varie d'une année à l'autre, laquelle correspond à 61 % en 20X2, 72 % en 20X3 et 36 % en 20X4. Donc, le même pourcentage devrait être appliqué au niveau de la déductibilité des dépenses liées au hangar, l'assurance et les taxes.

INTERPRÉTATION DEMANDÉE

Vous désirez obtenir une confirmation quant au bien-fondé de votre position, à la suite des représentations reçues par le représentant du contribuable.

INTERPRÉTATION DONNÉE

1) Déductibilité et raisonnabilité de certains frais fixes

Dispositions législatives applicables

L'article 128 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », énonce 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 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. ». (nos caractères gras)

En d'autres mots, en vertu de cet article, la déductibilité des dépenses relatives au revenu d'une entreprise est soumise à deux conditions fondamentales : la dépense doit se rapporter raisonnablement à une entreprise du contribuable et la dépense doit avoir été encourue pour gagner un revenu provenant de cette entreprise.

Par ailleurs, l'article 133 de la LI, qui fait partie des règles régissant la déduction des dépenses, précise, de la façon suivante, que les frais personnels ou de subsistance d'un contribuable ne sont pas déductibles :

« **133.** Le contribuable ne peut déduire dans le calcul de son revenu provenant d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition ses frais personnels ou de subsistance, sauf les frais de voyage qu'il engage dans le cadre de l'exploitation de son entreprise alors qu'il est absent de chez lui. ».

Puis, l'article 1 de la LI définit les frais personnels ou de subsistance ainsi :

« **frais personnels ou de subsistance** » comprend :

- a) les dépenses inhérentes à tout bien maintenu par une personne pour l'usage ou l'avantage du contribuable ou d'une autre personne qui lui est unie par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption, mais ne comprend pas les dépenses relatives à un bien entretenu dans le cadre d'une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit;

[...] ».

Enfin, dans tous les cas, pour que les dépenses soient admises en déduction, elles doivent être raisonnables, conformément à l'article 420 de la LI :

« **420.** Un montant dont la présente partie autorise la déduction relativement à un débours ou une dépense ne peut être déduit que dans la mesure où ce débours ou cette dépense **sont raisonnables dans les circonstances.** ».
(nos caractères gras)

Opinion

Pour permettre la déduction des dépenses, l'existence d'une source de revenu doit être préalablement établie au plan fiscal. La notion de source de revenu tire son fondement de l'article 28 de la LI¹. Bien que la SEC ne fasse affaire uniquement avec l'associé et des sociétés liées, on ne semble pas contester le fait que la SEC a une source de revenu constituée de l'exploitation d'une entreprise de *****². Par conséquent, nous tenons pour acquis que cette activité constitue une source de revenu provenant d'une entreprise exercée en vue de réaliser un profit.

Le principal point de divergence concerne la déductibilité de certains frais fixes, tels les frais de location d'un hangar, l'assurance, le matériel et les taxes.

Une fois que l'existence d'une source de revenu est établie, les tribunaux nous fournissent les balises qui permettent de déterminer si des dépenses, qui sont, à première vue, des « frais personnels et de subsistance », peuvent être déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise du contribuable. Puis, conformément à l'article 128 de la LI, le contribuable doit démontrer que ces dépenses ont été engagées pour gagner un revenu provenant de cette entreprise.

Pour déterminer si la dépense est de nature personnelle ou pour gagner un revenu, le juge Iacobucci mentionne, dans la décision *Symes*, que la question de savoir si la dépense répond à un besoin de l'entreprise ou à un besoin personnel est souvent suffisante pour qualifier la dépense. Pour ce faire, on doit examiner la situation de manière objective, en tenant compte de toutes les circonstances³.

Par ailleurs, il arrive qu'une dépense réponde en partie à des besoins personnels et en partie aux besoins d'une entreprise. Dans ce cas, la dépense doit être répartie de façon raisonnable entre ces deux utilisations et seule la partie de la dépense liée à l'exploitation de l'entreprise peut être déductible. Dans le cas où on est en présence d'une société de personnes, la notion d'utilisation personnelle doit s'analyser au travers de véritables personnes, soit ses associés.

¹ Pour plus de détail sur la notion de « source de revenu », nous vous invitons à consulter le bulletin d'interprétation IMP. 81-2/R1 *Source de revenu*, daté du 31 juillet 2003, de même que la décision *Stewart c. Canada*, 2002 SCC 46 (CanLII) qui fait autorité en matière de source de revenu.

² Pour une application des principes énoncés dans l'arrêt *Stewart* *****, nous vous invitons à consulter l'arrêt *Blanchette c. La Reine*, 2008 DTC 6152 confirmant 2007 DTC 537.

³ *Symes c. La Reine*, 94 DTC 6001, page 735 à 736.

Dans la situation présentée, les dépenses liées au hangar, à l'assurance, au matériel et aux taxes sont certainement des dépenses qui se rapportent à l'entreprise de *****, puisque ***** est le bien essentiel qui permet de générer des revenus provenant de l'entreprise. Toutefois, considérant le taux élevé d'utilisation personnelle du bien, par l'associé et sa famille, il serait déraisonnable de prétendre que la totalité de ces dépenses se rapporte à l'exploitation de l'entreprise.

En effet, puisque certains frais fixes afférents aux services fournis à l'associé n'ont pas été facturés, nous pouvons supposer que ces frais n'ont pas été engagés pour gagner un revenu. Ces frais non facturés correspondent à l'utilisation du bien par l'associé et servent donc, par le fait même, à combler un besoin personnel de la SEC (en raison du besoin personnel de l'associé) plutôt qu'un besoin lié à son entreprise.

Le fait que l'usage personnel du bien par l'associé ne crée pas une augmentation des coûts, pour la SEC, eu égard aux frais fixes, n'est pas un élément déterminant dans les circonstances. D'ailleurs, il existe plusieurs types de frais fixes dont l'utilisation mixte ne crée pas d'augmentation des coûts et cela n'empêche pas la répartition de la dépense en fonction de l'utilisation du bien qui en est faite. À titre d'exemple, pensons aux frais de permis, aux frais de remisage⁴ et de stationnement⁵, à l'achat de mobilier⁶, etc.

Dans ce contexte, dans la mesure où les dépenses reliées à l'utilisation du bien sont déductibles en partie seulement, les frais fixes devraient se voir accorder le même traitement et donc, être déduites dans la même proportion. Le fait que la SEC charge ***** \$/heure aux autres utilisateurs liés est également un autre indice nous démontrant que le ***** \$/heure n'est pas suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement personnels de l'associé.

En conclusion, lorsque le bien est utilisé à des fins personnelles et à des fins commerciales, nous sommes d'avis que les frais de fonctionnement rattachés au type d'utilisation comprennent ***** (frais variables), mais aussi la location du hangar, les taxes et les assurances (frais fixes).

⁴ Revenu Québec, bulletin d'interprétation, IMP. 133.1-1/R1, « Frais de location et certains autres frais reliés à l'usage d'une automobile qu'un contribuable utilise pour gagner un revenu provenant d'une entreprise ou de biens », 31 janvier 1995.

⁵ *Matte c. Québec*, J.E. 2010-1459.

⁶ *André Veilleux c. Le Sous-ministre du Revenu du Québec*, 2012 QCCQ 1703.

2) Réduction du PBR des parts de l'associé dans la SEC au motif que les dépenses refusées constituent un montant reçu à titre de paiement de sa part des profits ou du capital de la SEC

On nous demande notre opinion à l'égard des ajustements, au PBR des parts détenues par l'associé, qui ont été effectués à l'égard des années 20X2, 20X3 et 20X4 sur la base que les dépenses refusées, soient celles engagées par la SEC pour les fins personnelles de l'associé, constituent un montant reçu par l'associé à titre de paiement de sa part des profits ou du capital de la SEC qui devraient réduire le PBR des parts de l'associé dans la société de personnes.

À cet égard, le contribuable invoque que le prêt de ***** \$ sans intérêt à la SEC est un avantage octroyé par l'associé et que ces conditions favorables d'emprunt constituent une sorte de paiement indirect pour l'utilisation du bien. D'ailleurs, les parties auraient convenu qu'en contrepartie de ce prêt sans intérêt, le coût payable par l'associé pour l'utilisation du bien serait égal aux frais variables directement attribuables à son utilisation.

L'interprétation fédérale 2006-0209341E5, laquelle réfère également à la question 16 de la Table ronde fédérale tenue lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1992⁷, traite de l'utilisation personnelle, par un associé, d'un bien de la société de personnes. À la question de savoir si l'associé reçoit un avantage imposable à inclure dans son revenu, on mentionne qu'outre les alinéas 12(1)y)⁸ et 96(2.4)b)⁹ de la LIR : « il n'y a aucune disposition législative qui s'appliquerait à un associé en raison de l'usage personnel qu'il fait d'un bien de la société de personnes ».

⁷ Voir également Table ronde fédérale, conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales, 1991, question 4. Cette question amène un élément supplémentaire, soit la possibilité de revoir la part de chacun des membres qui ont un lien de dépendance entre eux, en fonction de l'utilisation personnelle d'un bien de la société de personnes par un membre, de façon à ce que la répartition des revenus et des pertes demeure raisonnable entre les membres (paragraphe 103(1.1) de la LIR ou paragraphe (1.1) de l'article 607 de la LI).

⁸ L'alinéa 12(1)y) de la LIR prévoit: « y) si le contribuable est un particulier qui est un associé d'une société de personnes ou un employé d'un associé d'une société de personnes et si la société de personnes met, au cours de l'année, une automobile à sa disposition ou à celle d'une personne qui lui est liée, le montant qui serait inclus en application de l'alinéa 6(1)e) dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année si celui-ci était employé par la société de personnes; ». **Équivalent au paragraphe x de l'article 87 de la LI.**

⁹ Un associé pourrait être réputé commanditaire en vertu de l'alinéa 96(2.4)b) dont la fraction à risque serait réduite, par l'application de 96(2.2)d) si, par suite de son utilisation personnelle du bien de la société de personnes, il a le droit de recevoir un montant ou un avantage en vue de supprimer ou de réduire l'effet d'une perte que le contribuable peut subir du fait qu'il est associé d'une société de personnes. **Équivalent des articles 613.3 et 613.4 de la LI.**

Revenu Québec adopte la même position que l'Agence du revenu du Canada en précisant que la LI ne prévoit rien pour l'imposition d'un avantage conféré par une société de personnes à un de ses associés.

Allant dans le même sens, madame Nicole Prieur, professeure à l'École des Hautes Études Commerciales donne l'exemple suivant :

« À cet effet, si une société de personnes garantissait une dette personnelle d'un associé sans obtenir quelque contrepartie que ce soit, il n'y aurait généralement aucun avantage attribué à l'associé et aucune réduction de son PBR, à moins qu'il ne puisse être prouvé que la société de personnes doit payer un taux de financement plus élevé sur ses dettes courantes, en raison du fait qu'elle a accordé cette garantie. **Ce n'est que lorsque la société de personnes s'appauvrit qu'il y a réduction simultanée du PBR de la participation.** Évidemment, si la société de personnes devait un jour honorer sa garantie, le montant total constituerait un prélèvement pour l'associé¹⁰. ».
(nos caractères gras)

Un associé qui reçoit un avantage découlant de l'utilisation personnelle d'un bien de la société de personnes n'a donc pas à réduire, en raison de cette utilisation, le prix de base rajusté de sa participation dans la société de personnes, à moins que la société de personnes s'appauvrisse.

Cependant, lorsque des frais sont engagés par la société de personnes, qu'ils n'ont pas été admis dans le calcul du revenu de la société et qu'ils constituent des frais personnels d'un associé (des paiements au nom de cet associé), ils doivent être considérés comme des prélèvements sur le compte du revenu ou du capital et par conséquent, ils sont assujettis aux dispositions du sous-paragraphe iv du paragraphe 1 de l'article 257 de la LI¹¹.

Pour illustrer ce propos, M^e Copeland et M^e Cabana donnent l'exemple suivant :

« Il est à remarquer que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit aucune réduction relativement aux dépenses non déductibles d'une société de personnes. **Pour autant que ces dépenses ne soient pas considérées à titre de dépenses personnelles de l'associé qui seraient, dans ce cas, réduites du coût à titre de retrait**, une dépense non déductible pourrait entraîner une perte

¹⁰ Nicole PRIEUR, « Règles fiscales affectant les sociétés de personnes », (1998), vol. 20, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 305-409.

¹¹ Agence du revenu du Canada, bulletin d'interprétation IT-353R2, *Participations dans une société – Rajustements du prix de base*, 14 septembre 1982 (annulé), paragraphe 6.

en capital lors de la disposition de la participation. À titre d'exemple, une cotisation annuelle dans un club de golf ne peut être considérée à titre de retrait de l'associé, mais réduit la valeur de la participation dans la société de personnes¹². ». (nos caractères gras)

Par conséquent, dans la mesure où la SEC subit un appauvrissement, nous sommes d'avis que le montant de cet appauvrissement représente un paiement au nom de l'associé de sa part des profits ou du capital de la société de personnes. Ainsi, ce montant doit être déduit dans le calcul du prix de base rajusté de la part de l'associé dans la SEC, en conformité avec le sous-paragraphe iv du paragraphe 1 de l'article 257 de la LI.

Par ailleurs, le contribuable prétend que les conditions favorables d'emprunt constituent une sorte de paiement indirect pour l'utilisation du bien. C'est donc en contrepartie du prêt sans intérêt que l'associé paie uniquement les frais afférents à son utilisation personnelle.

À ce sujet, il nous semble plus opportun de considérer le prêt sans intérêt de ***** \$ à titre d'apport au patrimoine de la SEC plutôt qu'à titre de contrepartie versée pour les frais afférents à l'utilisation personnelle du bien par l'associé. Considérant le fait que l'associé détient 99,9 % des parts de la SEC, laquelle détient un bien de ***** \$, il nous apparaît invraisemblable qu'un apport d'environ 99 \$ donne, à l'associé, le droit de recevoir 99,9 % des bénéfices de la SEC. Si le prêt sans intérêt ne devait pas être considéré à titre d'apport au patrimoine de la société de personnes, alors cela pourrait signifier, sans autres explications, que le prêt sans intérêt a été octroyé en raison d'intérêts personnels et que l'associé n'avait donc pas l'intention de former une société (*affectio societatis*). Dans ce cas, l'absence d'une intention de former une société pourrait nous amener à conclure à l'absence de société.

Espérant le tout à votre satisfaction, nous vous prions d'accepter, *****, nos salutations distinguées.

¹² Thomas W. Copeland et Paul Cabana, « Planification fiscale et financière des particuliers – Société de personnes », Cours de formation continue, Série 3-Cours 20, 2011.