



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 10 JANVIER 2019

OBJET : **SOCIÉTÉ EN COMMANDITE**
N/RÉF. : 13-018990-002

La présente est pour faire suite à ***** dans lequel vous nous avez demandé notre opinion concernant les arguments additionnels présentés par le contribuable dans ses avis d'opposition à l'encontre des avis de cotisations émis pour les années d'imposition 20X2 à 20X7 inclusivement. Plus précisément, vous aimeriez savoir si ces arguments ont un impact sur notre interprétation rendue le 5 décembre 2013¹.

Vous nous mentionnez également qu'aucun fait nouveau n'a été soulevé en opposition, de sorte que les faits présentés dans notre lettre d'interprétation du 5 décembre 2013 demeurent inchangés pour les années d'imposition concernées (20X2, 20X3 et 20X4).

Appauvrissement de la société en commandite

Arguments additionnels

Essentiellement, le contribuable soumet que l'ajustement du prix de base rajusté (PBR) de son intérêt dans la société en commandite *****, ci-après désignée « SEC », ne peut être fait, puisqu'il n'y a eu aucun appauvrissement de la SEC. Il soutient que les frais fixes encourus par la SEC n'ont pas augmenté du fait de l'utilisation du bien par l'associé, puisque ces dépenses auraient été encourues peu importe que l'associé utilise le bien ou non. Sans augmentation des frais, il prétend qu'il ne pourrait y avoir d'appauvrissement dans le vrai sens du terme. Il mentionne également que chaque fois que la thèse de « l'appauvrissement » est invoquée, on a un enrichissement correspondant et cite, en exemple, la décision *Pratt & Whitney*².

¹ Lettre d'interprétation 13-018990-001, « Société en commandite », 5 décembre 2013.

² *Pratt & Whitney Canada Cie v. Quebec Revenue Agency*, 2013 QCCA 706.

Opinion

Comme mentionné dans notre lettre d'interprétation du 5 décembre 2013, lorsqu'un bien est utilisé en partie à des fins personnelles et en partie à des fins commerciales, les frais de fonctionnement afférents à l'utilisation du bien ne sont que partiellement déductibles. Ainsi, les dépenses engagées pour faire fonctionner le bien doivent être réparties de façon raisonnable entre les deux types d'utilisation et seule la partie des dépenses liées à l'exploitation de l'entreprise peut être déductible.

Pour départager les dépenses en fonction de l'utilisation du bien, toutes les dépenses liées au fonctionnement du bien doivent être considérées. Les frais de fonctionnement comprennent donc le coût des frais variables et le coût des frais fixes nécessaires au fonctionnement du bien³.

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 de personnes et qu'ils constituent des frais personnels d'un associé, ils doivent être considérés comme des prélèvements sur le compte du revenu ou du capital de la société de personnes et par conséquent, ils sont assujettis aux dispositions du sous-paragraphe iv du paragraphe 1 de l'article 257 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Ainsi, lorsque la société de personnes engage des dépenses non déductibles pour l'utilisation personnelle d'un bien par l'associé et que la contrepartie payée par ce dernier pour son utilisation personnelle ne couvre pas le montant de ces dépenses, la société de personnes s'appauvrit en ne recevant pas le montant nécessaire pour couvrir les dépenses engagées pour le bénéfice personnel de l'associé.

Quant à la décision *Pratt & Whitney*⁴, elle n'est pas pertinente sur la question qui nous concerne. Dans cette décision, il s'agissait de déterminer quelle société s'appauvrisait et conférait véritablement l'avantage aux employés (la société mère ou sa filiale). En l'espèce, il ne fait aucun doute que c'est la SEC qui s'appauvrit, puisque c'est cette dernière qui a payé les dépenses liées à l'utilisation personnelle du bien par l'associé.

³ Voir la décision *SLX Management Inc. and Paul Miller v. Her Majesty the Queen*, 2010 CCI 148 où la Cour canadienne de l'impôt a refusé un pourcentage des frais de fonctionnement en proportion des déplacements de nature personnelle. Ces frais de fonctionnement comprenaient le carburant, le hangar, l'assurance, l'entretien, les redevances d'atterrissage, les cartes et le GPS. Voir aussi la décision *John B. Starky v. Minister of National Revenue*, 61 DTC 360 où les frais de fonctionnement ont été admis en déduction en proportion de l'utilisation à des fins commerciales, malgré le fait que le contribuable soutenait que plusieurs dépenses (assurances, frais d'entreposage du bien et dépréciation) devaient être engagées indépendamment du fait que le bien soit utilisé ou non à des fins personnelles.

⁴ *Supra* note 2.

Prêts sans intérêt consentis pour l'acquisition des biens

Arguments additionnels

Le contribuable reprend la phrase suivante de la lettre d'interprétation du 5 décembre 2013 : « À ce sujet, il nous semble plus opportun de considérer le prêt sans intérêt de ***** \$ à titre d'apport au patrimoine de SEC plutôt qu'à titre de contrepartie versée pour les frais afférents à l'utilisation personnelle du bien par l'associé. ». Il soumet que le montant du prêt devrait être ajouté dans le calcul du PBR de sa participation dans la SEC.

Opinion

À notre connaissance, l'associé a conclu deux ententes de prêt avec la SEC pour l'acquisition des biens⁵. Ces ententes se résument essentiellement comme suit :

Loan Agreement, ** , 20X1***

« [...]

1 **LOAN**

1.1 *Subject to the terms and conditions hereof, the Lender hereby lends to the Borrower the maximum sum of *****. The aforesaid loan will be drawn upon to acquire a *****.*

1.2 *The Loan shall bear no interest.*

1.3 *The Borrower will, at the request of the Lender, sign and deliver to the Lender a promissory note evidencing the indebtedness of the Borrower in respect of the Loan. The delivery of any promissory note will not operate as novation, but will constitute only evidence of indebtedness.*

2 **TERMS**

2.1 *The agreement will take effect on ***** , 20X1, until such time that this agreement be amended.*

⁵ Dans la lettre d'interprétation 13-018990-001, il a été question d'une entente de prêt seulement. Toutefois, cette lettre portait sur les années d'imposition 20X2, 20X3 et 20X4 et la deuxième entente de prêt (prêt de *****) a servi à acquérir un bien. Ces ententes de prêts ont été reçues à nos bureaux le *****.

2.2 *The Loan shall be repaid by the Borrower to the Lender on demand of the Lender.*

[...]. »

Loan Agreement, ** 20X2***

« [...]

1 *LOAN*

1.1 *Subject to the terms and conditions hereof, the Lender hereby lends to the Borrower the maximum sum of *****. The aforesaid loan will be drawn upon to acquire a *****.*

1.2 *The Loan shall bear no interest.*

1.3 *The Borrower will, at the request of the Lender, sign and deliver to the Lender a promissory note evidencing the indebtedness of the Borrower in respect of the Loan. The delivery of any promissory note will not operate as novation, but will constitute only evidence of indebtedness.*

2 *TERMS*

2.1 *The agreement will take effect on ***** , 20X2, until such time that this agreement be amended.*

2.2 *The Loan shall be repaid by the Borrower to the Lender on demand of the Lender.*

[...]. »

À la lecture de ces ententes, il est manifeste que l'associé a consenti des prêts à la SEC et donc, on ne peut prétendre que ces montants prêtés augmentent le PBR de sa participation dans la SEC puisque la LI prévoit expressément qu'un apport sous forme de prêt accordé à une société de personnes par un associé n'augmente pas le PBR de sa participation dans la société de personnes⁶. Par conséquent, aucun ajustement n'est requis au PBR de la participation de l'associé en raison des prêts consentis pour l'acquisition des biens.

⁶ Sous-paragraphe iv du paragraphe i de l'article 255 de la LI.

Par ailleurs, pour déterminer le montant des dépenses engagées par la SEC qui sont liées à l'utilisation personnelle des biens par l'associé, il importe peu que ce dernier ait financé par des prêts tout ou partie du coût des biens. En effet, le calcul des revenus ou des pertes des membres d'une société de personnes s'effectue en prenant comme hypothèse que la société de personnes est une personne distincte de ses membres. Ainsi, le fait que les dépenses aient été financées par des prêts de l'associé ou d'un tiers n'a, à l'instar du calcul du PBR de la participation, aucun impact sur le calcul des dépenses engagées par la SEC à titre de frais personnels pour l'associé⁷, la logique voulant qu'un prêt soit fiscalement neutre aux fins de ces calculs.

Enfin, il est vrai que toute contrepartie versée par l'associé pour son utilisation personnelle des biens de la SEC doit être prise en considération dans le calcul de l'appauvrissement⁸ subi par cette dernière aux fins d'établir le montant reçu par l'associé à titre de prélèvements sur le compte de revenu ou de capital de la SEC⁹. Toutefois, à la lecture des ententes de prêt conclues entre l'associé et la SEC, nous constatons que cette dernière n'a aucune obligation de payer des intérêts et qu'il n'y a aucune mention relativement au fait que l'associé bénéficierait d'un tarif réduit pour l'utilisation personnelle du bien en raison de cette absence d'intérêt chargé sur les prêts consentis à la SEC¹⁰. De ce fait, nous ne pouvons considérer qu'une contribution a été versée par l'associé pour son utilisation personnelle des biens en raison de ces ententes.

⁷ Voir la décision *John Woods v. The Minister of National Revenue*, 85 DTC 479. Même si cette décision concerne un avantage accordé à un actionnaire, le même principe s'applique en y faisant les adaptations nécessaires :

« Counsel for the respondent, correctly stated at the hearing, that whether it was the appellant or the bank or anyone else who loaned Apollo the money for the purchase of a boat it is not material to the issue that we have before us (determine a value for the benefit conferred on the shareholder). There can be no question that Apollo, a distinct legal entity, is the legal owner of a boat and it is also a fact that the appellant, another legal entity, is a shareholder who has exclusive use of the company's boat. ».

⁸ Montant des dépenses engagées par la SEC à titre de frais personnels pour l'associé moins la contrepartie versée par ce dernier pour son utilisation personnelle des biens de la SEC.

⁹ Sous-paragraphe iv du paragraphe 1 de l'article 257 de la LI.

¹⁰ Si la SEC avait eu l'obligation de payer des intérêts, l'associé aurait dû s'imposer sur un montant d'intérêts et la SEC aurait dû produire un relevé 3 à cet égard. Par ailleurs, si la SEC avait réduit ses tarifs en contrepartie de l'absence d'intérêts sur le prêt, il s'agirait d'un troc, et la SEC aurait dû inclure la valeur de cette contrepartie dans le calcul de son revenu : voir le bulletin d'interprétation IMP. 80-9/R1 « Le troc », daté du 28 septembre 2007.