



DESTINATAIRE : *****

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

DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 20 JUIN 2017

OBJET : **SERVICES PROFESSIONNELS OFFERTS PAR UNE SOCIÉTÉ À UNE
SOCIÉTÉ DE PERSONNES
N/RÉF. : 15-026137-001**

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'objet mentionné ci-dessus.

FAITS

- 1) ***** , ci-après désigné « Contribuable », est membre de ***** et associé, depuis ***** , de la société en nom collectif ***** , ci-après désignée « SENC ».
- 2) Avant le 3 décembre 20X9, SENC n'était régie par aucun contrat écrit.
- 3) À titre d'associé de SENC, Contribuable a déclaré, pour les années d'imposition 20X1 à 20X4, un revenu net d'entreprise moyen de l'ordre de ***** \$. Après la mise en place du modèle d'affaires ci-après décrit, Contribuable a déclaré un revenu net d'entreprise de ***** \$ en 20X8 et de ***** \$ en 20X9.

-
- 4) Le 1^{er} janvier 20X5, la fiducie *****, ci-après désignée « Fiducie », a été créée. Ses fiduciaires sont Contribuable et *****, tandis que ses bénéficiaires sont les suivants :
- Contribuable;
 - les enfants du Contribuable, en particulier sa fille *****, ci-après désignée « Fille »;
 - les petits-enfants du Contribuable;
 - la société *****;
 - toute société contrôlée par un bénéficiaire ou par la Fiducie ou toute filiale détenue à 100 % par une telle société;
 - toute fiducie au bénéfice d'un des bénéficiaires.
- 5) Le 3 janvier 20X5, la société *****, ci-après désignée « Société », a été constituée. Ses activités consistent en ***** et ses actionnaires sont les suivants :
- Contribuable : 100 actions ordinaires de catégorie « B »;
 - Fiducie : 10 actions ordinaires non votantes de catégorie « A ».
- 6) Le 3 janvier 20X5, un contrat intitulé *Consulting Agreement*, ci-après désigné « Contrat du Contribuable », a été conclu entre Contribuable et Société. Le Contrat du Contribuable prévoit que ce dernier rendra, en tant qu'entrepreneur autonome, des services professionnels ***** à Société et recevra en contrepartie des honoraires convenus par les parties de temps à autre.
- 7) Le 3 janvier 20X5, un autre contrat intitulé *Consulting Agreement*, ci-après désigné « Contrat de Société », a été conclu entre Société et SENC. Le Contrat de Société prévoit que cette dernière rendra, en tant qu'entrepreneuse autonome, des services professionnels ***** et recevra en contrepartie des honoraires correspondant à ***** % des profits nets de SENC durant chaque période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année. Le Contrat de Société comporte en outre la clause suivante :

« The Consultant acknowledges and agrees that nothing herein shall be construed as creating a partnership or joint venture between the Partnership and the Consultant, and the Consultant shall not hold itself out to any third party as such. »

-
- 8) Le 3 décembre 20X9, un contrat intitulé *Memorandum of Agreement Entered into as of the Third (3rd) of December* [20X9], ci-après désigné « Contrat de SENC », a été conclu entre les cinq associés de SENC, dont Contribuable. Le Contrat de SENC prévoit notamment ce qui suit :
- l'année d'imposition de SENC correspondra à l'année civile;
 - la participation de chaque associé aux profits et pertes de SENC sera déterminé conformément à l'annexe A du contrat, lequel pourra être amendé de temps à autre par une résolution spéciale de SENC;
 - chaque associé pourra, en vertu des articles 29.02 et 29.03, rendre ses services professionnels par le biais d'une société par actions, et une telle société par actions ne pourra être considérée comme un associé, l'article 29.03 prévoyant que « *[T]he relationship between the Professional Services Corporation and the Partnership shall be that of an independent contractor and a customer, respectively [...]* ».
- 9) Sur le site Internet de SENC, Contribuable est présenté comme un « partenaire de la firme depuis ***** » (« *a partner of the firm since ****** ») qui « s'implique [*sic*] particulièrement dans ***** ».
- 10) La part des profits nets de SENC attribuable au Contribuable en vertu du Contrat de SENC a été fixée à ***** % pour l'année 20X9; cette part inclut la rémunération payée ou payable à Société en vertu du Contrat de Société. La part des profits nets du Contribuable dans SENC pour l'année 20X8 a été fixée à ***** % pour l'année 20X8. La rémunération de Société pour les services rendus à SENC a été fixée à ***** % des bénéfices nets de SENC pour 20X9 et à ***** % des bénéfices nets pour 20X8.
- 11) Semestriellement, Société émet une facture non détaillée à SENC. Les trois premières factures sont d'un montant égal et la dernière diffère de façon à effectuer une conciliation avec le pourcentage établi au paragraphe précédent. Société n'a pas émis de factures à d'autres clients et n'a que SENC comme client.
- 12) Le revenu net après impôt de Société est de ***** \$ pour l'année 20X9 et de ***** \$ pour 20X8. Aucune rémunération n'a été versée par Société au Contribuable malgré ce que prévoit le Contrat du Contribuable.

-
- 13) Pour les années 20X8 et 20X9, Société a versé des dividendes à Fiducie de l'ordre de ***** \$ et ***** \$ respectivement. Pour ces mêmes années, Fiducie a attribué des dividendes à Fille au montant de ***** \$ et de ***** \$ respectivement.
- 14) Des dividendes attribués à Fille, des montants de ***** \$ et de ***** \$ sont retournés dans le compte bancaire du Contribuable en 20X8 et en 20X9 respectivement. Contribuable justifie ces transferts de fonds par des remboursements de la part de Fille en raison du fait qu'il a toujours tout payé pour elle. Il s'agit en quelque sorte d'un dédommagement en raison des différents frais qu'il a engagés par le passé pour son bénéfice. Contribuable ne dispose d'aucune facture à cet effet, mais son avocat affirme qu'il n'en a pas besoin puisqu'il est de notoriété publique qu'élever un enfant coûte cher et que les montants en cause ne sont pas substantiels.

DEMANDE

Vous nous soumettez les questions suivantes :

1. À la lumière des faits qui précèdent, y a-t-il lieu d'appliquer l'article 314 ou 316 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », de façon à ce que les honoraires payés à Société par SENC en 20X8 et en 20X9 soient inclus dans le calcul du revenu du Contribuable pour ces mêmes années?
2. À la lumière des faits qui précèdent, y a-t-il lieu de refuser la déduction accordée aux petites entreprises, ci-après désignée « DPE », à Société pour les années non prescrites?
3. Advenant une réponse négative à la question 1 ou simplement à titre subsidiaire, pouvons-nous considérer que les montants attribués par Fiducie à Fille doivent plutôt être inclus dans le calcul du revenu du Contribuable en vertu de l'article 663 de la LI?

En ce qui concerne les deux premières questions, vous nous indiquez que plusieurs décisions anticipées favorables aux contribuables ont été rendues par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », concernant des modèles d'affaires de sociétés de personnes qui s'apparentent à celui établi par SENC. Toutefois, vous vous interrogez sur l'application des articles 314 et 316 de la LI ainsi que sur le refus de la DPE au modèle d'affaires établi par Contribuable en raison de certaines divergences avec les modèles d'affaires analysés par l'ARC, dont les suivantes :

-
- pour l'année d'imposition 20X8 et une bonne partie de l'année d'imposition 20X9, l'inexistence d'un contrat de société de personnes écrit distinguant les services professionnels (offerts par Société) des services non professionnels (offerts par Contribuable);
 - le Contrat de SENC conclu le 3 décembre 20X9 ne prévoit aucune distinction entre ces mêmes services, si ce n'est la mention qu'un associé peut offrir l'ensemble des services professionnels requis par le Contrat de SENC par l'entremise d'une société de services professionnels;
 - une clause prévoyant que Contribuable ne pourra recevoir aucune rémunération de la part de SENC pour les services professionnels est prévue dans le Contrat de Société (alors même que Contribuable n'est pas partie à ce contrat) plutôt que dans le Contrat de SENC;
 - la part des profits nets de SENC revenant au Contribuable inclut la rémunération payée ou payable à Société en vertu du Contrat de Société. En d'autres mots, le pourcentage de ***** % prévu à l'annexe A du Contrat de SENC pour l'année 20X9 comprend la part des bénéfices nets attribués au Contribuable par SENC ainsi que les sommes facturées par Société pour les services qu'elle a rendus;
 - la rémunération de Société est basée sur un pourcentage préétabli des profits nets de SENC, ce qui signifie, selon le Contrat de SENC, l'ensemble de la facturation de SENC moins les dépenses d'affaires comme les loyers, les salaires, les dépenses de bureau, les frais de téléphone, les frais de promotion, les assurances, les taxes, les frais de déplacement, les mauvaises créances, etc. Cela signifie donc que la rémunération de Société dépend en partie du succès de SENC à percevoir ses honoraires pour services;
 - en vertu du Contrat de SENC, Contribuable, en tant qu'associé, doit consacrer la totalité de son temps de travail, de son attention et de ses habiletés professionnelles aux affaires de SENC. De ce fait, Contribuable se voit limité dans son droit de faire concurrence à SENC;
 - les frais de cotisation professionnelle du Contribuable sont assumés par SENC, Société n'encourant à peu près aucune dépense.

En ce qui concerne la troisième question, vous nous soumettez que, selon l'affaire *Poynton*¹, il appert que Fille doit pouvoir disposer pleinement à son profit des sommes qui lui ont été attribuées par Fiducie pour être considérée comme étant la véritable bénéficiaire de ces revenus, et vous vous interrogez sur la valeur des explications fournies à cet égard par Contribuable.

OPINION

Dans un premier temps, nous traiterons les questions 1 et 2 relatives au modèle d'affaires adopté par Contribuable. Dans un second temps, nous traiterons la question 3 relative à Fiducie.

1) Le modèle d'affaires

Pour que l'article 314 ou 316 de la LI puisse être appliqué de façon à inclure dans le calcul du revenu du Contribuable les montants d'honoraires qui ont été payés par SENC à Société, il faut que toutes les conditions d'application de l'un ou l'autre de ces articles soient remplies. Or, étant donné que ces paiements ont été faits, *prima facie*, en vertu d'une entente contractuelle – le Contrat de Société – pour des services rendus conformément à cette entente, on ne peut pas conclure que ces montants sont payés « suivant les instructions ou avec le consentement du contribuable », comme le requiert l'article 314 de la LI, ou constituent un « droit sur un montant » qui est « cédé ou transféré » par Contribuable, comme le requiert l'article 316 de la LI.

Pour que l'article 314 ou 316 de la LI puisse s'appliquer dans un tel contexte, il faudrait pouvoir en venir à la conclusion que le Contrat de Société est un trompe-l'œil, que Société n'a pas rendu les services y mentionnés, ou encore qu'elle n'a agi que comme un simple mandataire ou « instrument » de son actionnaire majoritaire².

À cet égard, la présentation publique du Contribuable, sur le site Internet de SENC, en tant qu'associé rendant des services professionnels, est contraire au Contrat de Société et donc de nature à soulever un doute quant à la question de savoir qui, du Contribuable ou de Société, rend véritablement les services professionnels à SENC. Cet accroc au formalisme n'est cependant pas suffisant en lui-même pour faire abstraction de Société et du Contrat de Société puisque, pour déterminer si une société peut être reconnue comme exerçant une

¹ *La Reine c. Poynton*, 72 DTC 6329.

² Ce dernier critère permet la levée du voile corporatif : voir l'arrêt *Kosmopoulos v. Constitution Insurance Co.*, [1987] 1 S.C.R. 2.

profession libérale, il faut analyser l'ensemble de ses activités et de ses relations avec ses employés et clients³. Or, dans le présent cas, Société a conclu des ententes écrites formelles avec Contribuable et SENC et a émis des factures à cette dernière.

Également, le statut d'entrepreneur autonome indiqué dans le Contrat du Contribuable peut soulever un doute quant à la question de savoir qui, du Contribuable ou de Société, fournit les services professionnels. Nous sommes cependant d'avis que ce soi-disant statut d'entrepreneur autonome ne résiste pas à l'analyse. À cet effet, mentionnons tout d'abord que lors de la table ronde sur la fiscalité provinciale du *Congrès 2011* de l'APFF, Revenu Québec a exposé qu'il ne concevait pas qu'un médecin choisissant d'exercer ses activités professionnelles au sein d'une société par actions, conformément aux règlements pris par son ordre, puisse avoir d'autres statuts que ceux d'actionnaire et d'employé aux fins de la LI à l'égard des activités qu'il exerce au sein de cette société⁴. Or, le principe que sous-tend cette position, auquel souscrit également l'ARC⁵, s'étend à l'ensemble des professionnels, dont Contribuable, autorisés par le Code des professions à exercer leurs activités professionnelles au sein d'une société par actions constituée à cette fin⁶. Ensuite, l'article 3.4 du Contrat de Société mentionne ce qui suit :

« The Consultant [Nda : Société] agrees to ensure that the Designated Person [Nda : Contribuable] will devote all necessary time and attention to the provision of the Services and agrees to ensure that he will well and faithfully serve the Partnership and use his best efforts to promote the best interests of the Partnership. »

Cette clause, qui prévoit l'obligation pour Société de veiller à ce que Contribuable fasse tous les efforts pour promouvoir les intérêts de SENC, est davantage compatible avec le statut d'employé du Contribuable qu'avec celui d'entrepreneur autonome, étant donné la subordination caractéristique du contrat de travail⁷, tandis que le choix d'un sous-contractant est généralement indifférent pour le client avec qui un entrepreneur principal contracte.

³ Voir le bulletin d'interprétation IT-189R2 – Corporations utilisées par des membres de professions libérales, publié par l'ARC en date du 24 mai 1991 et auquel Revenu Québec souscrit.

⁴ « Table ronde sur la fiscalité provinciale » dans *Congrès 2011*, APFF, question 1.

⁵ Voir le bulletin d'interprétation IT-189R2, *supra* note 3, au paragraphe 1, sous-paragraphe j).

⁶ Voir le Code des professions (RLRQ, chapitre C-26), au chapitre VI.3 : Exercice des activités professionnelles au sein d'une société en nom collectif à responsabilité limitée ou d'une société par actions.

⁷ Rappelons que le critère essentiel pour déterminer le statut d'un travailleur, la subordination, repose non pas sur le sentiment du travailleur d'être assujéti à un contrôle dans l'exécution de son travail, mais sur le pouvoir que la société possède, en tant que personne distincte, d'exercer un tel contrôle : *Pluri Vox Media Corp. v. The Queen*, 2013 DTC 5012 (FCA); *Meredith v. The Queen*, 2002 DTC 7190 (FCA); *Canada (Procureur Général) c. Groupe Desmarais Pinsonneault & Avard Inc.*, 2002 CAF 144.

Par ailleurs, cette même clause est davantage compatible avec le statut d'associée de Société envers SENC que celui d'entrepreneuse autonome qu'elle prétend avoir, étant donné qu'un entrepreneur autonome, contrairement à un associé, n'a généralement pas pour mission de promouvoir les intérêts de ses clients, mais plutôt d'agir au mieux de leurs intérêts dans l'accomplissement de ses services⁸. D'ailleurs, plusieurs autres indices viennent confirmer le statut d'associée de fait de Société envers SENC. Ainsi, les articles 6.02 et 29.02 du Contrat de SENC prévoient ce qui suit :

« 6.02 Each Partner shall diligently attend to and devote his whole working time, skill and attention to the affairs of the Partnership. »

« 29.02 Each Partner shall be entitled to provide to the Partnership all professional services required of the Partner, through a corporation controlled (as regards to the voting shares of the corporation, and as regards to the board of directors) by the Partner and otherwise compliant on all respects with Regulation (a "Professional Services Corporation"). »

L'article 6.02 a pour effet d'interdire à un associé de faire concurrence à SENC, comme le veut la règle générale de fonctionnement d'une société de personnes et comme le prévoit d'ailleurs l'article 2204 du Code civil du Québec. Or, l'article 29.02 du Contrat de SENC doit être interprété en fonction de cette restriction, et il serait pour le moins inusité dans pareil contexte qu'un associé puisse faire concurrence à SENC du simple fait qu'il se prévaut de la possibilité de fournir ses services professionnels par l'entremise d'une société⁹. Ainsi, le fait que Société ne peut faire concurrence à SENC, et qu'elle n'a de surcroît que SENC comme seul « client », est davantage compatible avec le statut d'associé que celui d'entrepreneur autonome.

⁸ Article 2100 du Code civil du Québec.

⁹ À cet égard, les explications suivantes du représentant du Contribuable ***** (Représentant) nous semblent peu convaincantes : « [...] si la SENCRL avait voulu limiter la possibilité, pour [Société] de rendre des services à d'autres entités, elle aurait dû prévoir une clause de non-concurrence à même le contrat entre ces deux parties (Annexe C), ce qui est également le cas pour les services rendus par Contribuable à [Société] (Annexe D) ». Nous sommes plutôt d'avis que la règle générale est l'interdiction faite à un associé d'entrer en concurrence avec la société de personnes, et qu'il faut prévoir des clauses expresses au contraire si on veut lever cette interdiction. En effet, selon le P^r Bouchard, lorsque l'apport à une société de personnes consiste en des connaissances ou des activités (comme c'est généralement le cas dans le cadre d'une société en nom collectif de professionnels), « [...] il est possible que l'apporteur n'ait pas l'intention d'investir l'ensemble de ses moyens dans l'entreprise. Dans ce cas, les modalités de la collaboration, les clauses de non-concurrence et toute autre question qui le lient à la société devront être prévues au contrat. » (nous soulignons) (*Droit et pratique de l'entreprise, Tome I : Entrepreneurs et sociétés de personnes*, 2014, Éditions Yvon Blais, 3^e édition préparée par Charlaïne Bouchard, par. 419.).

Un autre fait incompatible avec le statut d'entrepreneuse autonome de Société envers SENC est le paiement par cette dernière de la cotisation professionnelle du Contribuable¹⁰.

Autre fait notable, la rémunération de Société pour les services qu'elle a rendus à SENC consiste en un pourcentage des bénéfices nets de cette dernière, évalués globalement avec les services non professionnels rendus par Contribuable selon les dires mêmes du représentant du Contribuable¹¹, et tributaires du succès de SENC à percevoir ses honoraires pour services¹², ce qui est, encore une fois, bien davantage compatible avec le statut d'associé que celui d'entrepreneur autonome.

Compte tenu de tous ces faits, nous sommes d'avis que Société est un associé de fait de SENC, de sorte que la rémunération que lui a versée SENC pour les années d'imposition 20X8 et 20X9 constitue du « revenu de société de personnes déterminé » au sens de l'article 771.1 de la LI, lequel est sujet à un plafond global des affaires aux fins de la détermination de la DPE.

Notons, en terminant, que cette conclusion est en accord avec le principe bien établi, tant en droit civil¹³ que fiscal¹⁴, qui veut que la stipulation selon laquelle les parties n'entendent pas constituer une société de personnes a peu de poids et ne lie pas les tribunaux¹⁵. Elle est également cohérente avec les décisions anticipées émises par l'ARC portant sur des modèles d'affaires s'apparentant à celui sous étude¹⁶, étant donné que, d'une part, celles-ci

¹⁰ À cet égard, les explications suivantes du Représentant nous semblent peu convaincantes : « Ces frais de cotisation professionnelle sont minimes et c'est par souci de rapidité et de facilité de traitement que la SENCRL a payé ces dépenses pour les années visées ».

¹¹ Voir la lettre du Représentant ***** : « La SENCRL effectue, pour les associés qui offrent leurs services professionnels par le biais d'une société par actions, une évaluation globale, dans un but de simplification, des montants qui doivent être octroyés pour les services non professionnels et ceux professionnels, rendus par les associés et leur société respective ».

¹² Ici également, les explications du Représentant nous semblent peu convaincantes : « [...] la valeur minimale des mauvaises créances de la SENCRL devrait, à elle seule, constituer un motif suffisant afin de mettre de côté cet argument soulevé par l'ARQ [...] ».

¹³ *Isle-Principia (USA) Inc. c. Guimond*, 2013 QCCS 3730 (CanLII); *Imprégilo Canada Ltée et Spino Construction Cie Ltée c. SMRQ*, 1992 CA, SOQUIJ AZ-92011522; *Reid c. McFarlane*, 1893 Cour du banc de la Reine, SOQUIJ AZ-50293061.

¹⁴ *Garber et al. v. The Queen*, 2014 DTC 1045 (CCI); *Rezek et al v. The Queen*, 2005 DTC 5373 (FCA); *Backman v. The Queen*, 2001 DTC 5149 (CSC).

¹⁵ Ainsi, dans la décision *Isle-Principia (USA) Inc. c. Guimond* (*supra* note 13), la Cour supérieure du Québec a émis le commentaire suivant : « [513] La Cour suprême, dans l'arrêt *Backman c. Canada* [149], conclut que la déclaration des parties voulant qu'elles ne sont pas en société de personnes a peu de poids, sinon aucun. La Cour d'appel fait de même implicitement dans l'arrêt *Imprégilo Canada Ltée et Spino Construction Cie Ltée c. Le sous-ministre du Revenu du Québec* [150]. »

¹⁶ Nous avons consulté les décisions anticipées suivantes : 2004-0104681R3, 2009-0349951R3, 2010-0354081R3, 2010-0363991R3, 2011-0407891R3, 2012-0447491R3 et 2013-0498961R3.

ont été émises sous réserve que les sociétés de services professionnels ne soient pas des associées d'une société de personnes et que, d'autre part, elles tiennent toutes compte d'un certain nombre de caractéristiques communes¹⁷ dont plusieurs ne sont pas satisfaites par le modèle d'affaires adopté par Contribuable tel qu'indiqué précédemment.

2) Fiducie

Comme il est mentionné dans l'affaire *Poynton*¹⁸ (affaire considérée par la Cour suprême du Canada dans le jugement *Gagnon*¹⁹), pour que Fille puisse être considérée comme étant la véritable bénéficiaire du revenu attribué par Fiducie, il faut qu'elle puisse disposer des sommes pleinement à son profit. Parmi les éléments dont on doit tenir compte pour déterminer si un bénéficiaire peut librement disposer des revenus attribués par une fiducie, il y a la manière dont les revenus ont été reçus, le contrôle sur ceux-ci, les obligations et les restrictions quant à la manière d'en disposer qui s'y rattachent, l'usage qu'en font les bénéficiaires et les personnes qui en retirent réellement les profits.

Dans le cas présent et selon les informations qui nous ont été fournies, nous comprenons que Contribuable a payé de nombreuses dépenses pour Fille dans les dernières années, ce qui inclut des frais importants pour ses études universitaires. Fille aurait décidé d'effectuer des donations en faveur du Contribuable en reconnaissance de toutes les dépenses effectuées pour son bénéfice au cours des années. Cependant, les sommes déboursées par Contribuable en faveur de Fille au cours des années représentent en grande partie des dépenses personnelles qui découlent de ses obligations alimentaires envers Fille. Fille n'a donc pas à rembourser lesdites dépenses à son père.

¹⁷ Ces caractéristiques sont notamment les suivantes :

- le contrat de la société de personnes sera modifié pour permettre aux associés d'offrir leurs services professionnels par l'entremise d'une société de services professionnels et établira à cette fin la distinction entre les services professionnels et les services non professionnels;
- la société de services professionnels offrira ses services à la société de personnes en tant qu'entrepreneur autonome et sera rémunérée en fonction d'honoraires basés sur la juste valeur marchande des services;
- la société de services professionnels demeurera libre de concurrencer la société de personnes;
- les dépenses relatives aux services professionnels devront être assumées par la société de services professionnels;
- les associés qui optent pour la constitution d'une société de services professionnels continueront d'offrir leurs services non professionnels par l'entremise de la société de personnes et les profits de celle-ci seront répartis en fonction de ces services;
- les honoraires versés par la société de personnes aux sociétés de services professionnels ne dépendront pas de la collection des créances par la société de personnes.

¹⁸ *Supra* note 1.

¹⁹ *Gagnon c. La Reine*, 86 DTC 6179.

Pour qu'un bénéficiaire soit considéré comme le véritable bénéficiaire d'un revenu attribué par une fiducie, il faut qu'il puisse en disposer complètement à son profit. La justification de la donation par le fait que le père aurait payé des dépenses importantes pour le compte de Fille, dépenses qui, tel que mentionné précédemment, découlaient en grande partie de ses obligations alimentaires, vient au contraire appuyer la théorie selon laquelle Fille ne pouvait pas disposer librement des sommes attribuées par Fiducie. Puisque Contribuable était à la fois bénéficiaire et fiduciaire de Fiducie, il aurait pu faire en sorte que Fiducie lui verse directement les sommes attribuées à Fille. Dans un tel cas, Contribuable aurait cependant été tenu d'inclure les sommes ainsi attribuées dans le calcul de son revenu.

Par conséquent, Revenu Québec considère que Fille a agi à titre de partie accommodante, soit à titre de mandataire ou de prête-nom pour son père. Elle aurait été en droit de réclamer de Fiducie les sommes payables en tant que mandataire du père et aurait remis à ce dernier une partie substantielle des revenus attribués par Fiducie. Les revenus payables à Fille pour les années 20X8 et 20X9 ayant fait l'objet d'un remboursement par le biais d'une donation en faveur du Contribuable devraient donc être imposés entre les mains du Contribuable et non entre les mains de Fille.