



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 28 OCTOBRE 2015

OBJET : **AVANTAGE IMPOSABLE À L'ACTIONNAIRE – FRAIS DE MARIAGE**
N/RÉF. : 15-026633-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », aux dépenses engagées par la société *****, ci-après désignée « Société », à l'occasion du mariage de la fille d'un de ses actionnaires *****, ci-après désigné « Actionnaire ».

LES FAITS

L'Actionnaire détient ***** % des actions de Société. Dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition se terminant le *****, Société déduit une dépense de ***** \$ dans le calcul de son revenu d'entreprise et de biens, qu'elle a engagée à l'occasion du mariage de la fille de l'Actionnaire. Société reconnaît que de ce montant, ***** \$ ont été payés à titre de frais de représentation, sujet à la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI.

L'Actionnaire soumet que le mariage de sa fille était une occasion pour lui de rencontrer ses clients et le comité exécutif de Société était d'accord pour payer une partie du coût de cet événement qui se voulait somptueux étant donné la présence de clients.

Selon l'Actionnaire, ***** personnes furent invitées au mariage, dont ***** étaient reliées à Société, notamment trois autres actionnaires et trois employés. L'Actionnaire et son épouse ont convié tous les invités.

La date de la prescription pour recotiser Société, pour l'année d'imposition *****, est le ***** et celle pour recotiser l'Actionnaire se situe en *****.

Pour cette année d'imposition, Société n'a versé que des revenus de dividendes à l'Actionnaire.

INTERPRÉTATION DEMANDÉE

- 1) Quel est le traitement fiscal applicable aux dépenses de mariage engagées par Société?
- 2) S'il ne s'agit pas de dépenses déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de Société, peut-on ajouter le montant refusé au titre de la déduction dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de l'Actionnaire à titre d'avantage imposable?
- 3) Quel est le traitement fiscal applicable aux cadeaux de mariage reçus par la fille de l'Actionnaire et son nouveau mari?

NOTRE OPINION

Nous sommes d'avis qu'il s'agit de dépenses non déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de Société, et imposables à titre d'avantage imposable dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de l'Actionnaire, en raison de leur caractère personnel. Quant aux cadeaux de mariage, les faits soumis ne démontrent pas, de prime abord, que leur réception ait un impact fiscal pour les nouveaux mariés ou pour Société et l'Actionnaire.

NOS MOTIFS

1) Traitement fiscal des frais de mariage engagés par Société

Seules les dépenses engagées dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise sont déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens en vertu de l'article 80 de la LI¹, sous réserve que leur déduction n'y soit pas interdite ou restreinte par ailleurs, notamment par l'article 128 de la LI.

Ainsi, il est primordial² que le contribuable démontre que la déduction d'une dépense n'est pas interdite du fait qu'elle ne respecte pas les « principes bien reconnus de la

¹ *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, aux pages 722 et 723 et 725.

² Krishna, *Fundamentals of Canadian Income Tax*, vol. 1, v3Taxnetpro, 2014, chapter 9, « *Deductions from business and investment income* », section E : « *Purpose of expenditure, a) Purpose, not result* ».

pratique courante des affaires (ou comptable) », également désignés par l'expression « principes bien reconnus des affaires commerciales »³, en raison du fait que la dépense n'est pas engagée dans le but de gagner un revenu ou qu'elle constitue des « frais personnels ou de subsistance »⁴. Comme le mentionne la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Symes*, cette preuve peut être faite tout simplement en démontrant qu'un type de dépense est généralement reconnu comme dépense d'entreprise ou que la dépense en cause est habituellement engagée dans une entreprise de même nature que celle du contribuable⁵. Une dépense personnelle ne se qualifie pas à titre de dépense d'entreprise parce qu'elle n'est pas engagée principalement et d'une manière prédominante pour gagner du revenu d'une entreprise ou d'un bien⁶.

Il est donc nécessaire d'établir un lien direct et nécessaire entre le besoin de l'entreprise, satisfait par la dépense en cause, et ses activités génératrices de revenus :

« [43] Vu la jurisprudence, que je viens d'exposer, il est évident qu'il doit y avoir un lien direct entre le besoin que la dépense satisfait et l'entreprise elle-même et que la dépense doit être soit impossible à dissocier des activités génératrices de revenus [*sic*], soit la conséquence d'un risque qu'il est obligatoire de prendre pour gagner un revenu à cet égard. Les dépenses accessoires peuvent être déductibles et peuvent fournir le lien requis entre les dépenses et l'entreprise, dans la mesure où elles sont essentielles et nécessaires aux activités de cette entreprise. [...]

[49] Bien que je puisse comprendre la thèse de l'appelant portant que c'est son titre de comptable professionnel, sa réputation et ses antécédents qui lui ont permis d'accéder aux fonctions qu'il a fini par exercer à BRRC, de pair avec les débouchés que cela a créés dans le secteur pétrolier et gazier, il ne ressort des faits de l'espèce aucun lien direct ou apparent entre les actes qui ont créé le « besoin » et l'entreprise comptable de l'appelant. »⁷.

³ *Symes*, précité, note 1; *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, au paragraphe 33 des pages 164-165 : ces principes ont été codifiés dans les principes comptables généralement reconnus, les « PCGR », établis par la profession comptable.

⁴ *Symes*, précité, note 1, aux pages 723 à 725. L'article 133 de la LI réitère ou renforce l'interdiction de déduire les frais personnels ou de subsistance dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens.

⁵ *Symes*, *id.*, aux pages 736 et 737.

⁶ Krishna, précité, note 2, chapitre 9, « *Deductions from business and investment income* », section F : « *Personal and living expenses, c) Type of expenditure* ».

⁷ *Ironside c. R.*, [2013] CCI 339.

Ce test est également formulé de la manière suivante : est-ce que la dépense fait partie intégrante de l'exploitation de l'entreprise⁸ ou est intrinsèque à l'entreprise⁹?

Dans l'affaire sous étude, nous sommes d'avis que les dépenses engagées par Société ne remplissent pas cette condition primordiale. Les actionnaires de Société ont délibérément choisi d'assumer les coûts liés à un événement personnel dans la vie de la famille de l'Actionnaire¹⁰. Le lien entre le mariage à l'origine de ces dépenses et l'exploitation d'un bureau professionnel est inexistant¹¹, de même que le lien entre ces dépenses et la

⁸ *BJ Services Co Canada c. R.*, [2003] CCI 900, au paragraphe 34 : « Bien qu'il existe une distinction entre des frais directs, indirects et accessoires, en ce qu'elles sont liées à des activités commerciales, elles sont toutes d'importance égale dans le maintien de la viabilité des activités de l'entreprise. Pendant la période où l'on a présenté l'offre publique d'achat, on a établi certaines obligations juridiques et certaines attentes publiques quant au marché financier, et je ne vois aucun motif valable pour ne pas admettre aux fins de déduction les dépenses engagées par un contribuable pour se conformer à ces obligations. Il s'agit simplement et à juste titre de l'un des prix à payer pour faire affaire dans un tel marché. Ces dépenses sont de nature commerciale et, étant donné qu'elles constituent une partie intégrante des activités de Nowasco, elles sont donc engagées en vue de tirer un revenu. »; *Hanmar Motor Corp c. R.*, [2007] CCI 618, au paragraphe 11, référant à l'arrêt *British Columbia Power Corp. v. M.N.R.*, [1968] R.C.S. 17, à la p. 29 : « *In my opinion, the reasonable furnishing of information from time to time to shareholders by a company respecting its affairs is properly a part of the carrying on of the company's business of earning income and a corporate taxpayer should be entitled to deduct the reasonable expense company's business of earning income and a corporate taxpayer should be entitled to deduct the reasonable expense involved as an expense of doing business.* »; au même effet : *Boulangerie St-Augustin Inc c. R.*, 95 D.T.C. 164 (CCI), aux paragraphes 46 à 49 (nous avons souligné).

⁹ Krishna, *précité* note 2, chapitre 9, « *Deductions from business and investment income* », section F : « *Personal and living expenses, b) Purpose test* ».

¹⁰ *Fingold v. M.N.R.*, 92 D.T.C. 2011 (CCI).

¹¹ Un lien éloigné ne suffit pas : *No. 308 v. M.N.R.*, [1955] CarswellNat 227 (Commission d'appel de l'impôt). Dans cette affaire, une société fabriquant des résistances chauffantes et des bottes de fils mettait à la disposition de ses clients actuels ou potentiels ainsi qu'à leurs représentants un chalet comportant une piscine et un cheval. Elle voulait déduire les dépenses liées à leur maintien. La Cour a conclu que la preuve n'avait établi qu'un lien trop éloigné entre ces dépenses et le processus générateur de revenus de la société. Voir également : *Fehrenbach v. R.*, 95 D.T.C. 860 (CCI). Le contribuable était un avocat possédant un condominium situé dans un site de villégiature en Ontario offrant des divertissements variés. Dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour les années d'imposition 1991 à 1993, il avait déduit des frais de représentation liés à l'usage de ce condominium par ses clients. Il est à noter que l'Agence du revenu du Canada lui avait accordé une déduction de 10 % de la dépense réclamée, probablement sur la base d'un jugement antérieur accordant au contribuable ce pourcentage dans le cadre d'un appel de cotisation logé par le contribuable pour une année d'imposition antérieure et mettant en jeu la même question en litige (86 D.T.C. 1472). La CCI rendit cette fois une décision diamétralement opposée. En effet, elle a conclu que cette dépense n'était pas déductible, car il ne s'agit ni d'une dépense conforme aux PCGR (paragraphe 71), ou habituellement engagée par des avocats pratiquant le droit (paragraphe 72), ni d'une dépense semblable aux dépenses accessoires telles que les frais liés à l'usage aux fins d'affaires de l'automobile personnelle d'un avocat (paragraphe 77). Selon la Cour, il s'agissait plutôt de dépenses liées à l'achat d'un condominium

production d'un revenu provenant de l'exercice de cette profession¹². À ce propos, les tribunaux sont d'avis que bien qu'un lien n'ait pas à être établi entre une dépense et la production d'une recette donnée¹³, ils ont précisé que le simple espoir de tirer un revenu futur n'est pas suffisant pour remplir cette condition¹⁴.

Le paiement par Société des dépenses relatives au mariage et la présence à cette occasion de certains actionnaires et clients de Société n'ont pas pour effet de transformer un événement de nature personnelle en une activité organisée dans le cours normal d'une entreprise en vue d'en tirer un revenu¹⁵. Comme le mentionnait à juste titre la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Riley*, citant, en les approuvant, les motifs exprimés par l'agent des appels dans ce dossier :

« Les dépenses engagées pour les activités de « réseautage » constituent une vaste catégorie qui pourrait comprendre tant les rencontres avec des amis et les collègues du milieu que les activités plus officielles telles que les réceptions d'agence, les réceptions après les spectacles, les activités de relations publiques, les colloques ou les ateliers. Afin que ces rencontres soient déductibles aux fins d'impôt, l'objectif de la réunion doit être

pour fins personnelles, utilisé d'une manière incidente pour promouvoir son entreprise si l'opportunité se présentait (paragraphe 80). À propos de cette utilisation incidente, la Cour a précisé qu'il était plus qu'improbable que les clients du contribuable aient été enclins à le choisir comme avocat en raison du fait qu'il possédait un condominium où ils pouvaient aller se divertir (paragraphe 78). Nous sommes d'avis que ce jugement s'applique par analogie dans le dossier sous étude.

¹² *Fehrenbach v. R.*, *ibid.*

¹³ *Symes*, précité, note 1, à la page 729.

¹⁴ *Lyncorp International Ltd c. R.*, [2011] CAF 352, aux paragraphes 3, 5, 8, 12 à 15 et 18, confirmant 2010 CCI 532, au paragraphe 75, lequel se lisait comme suit : « [75] L'appelante a de fait donné à ses entreprises commerciales plusieurs centaines de milliers de dollars, non au moyen d'une créance ou d'une participation, mais simplement en assurant des services gratuits permettant à ces entreprises d'exercer leurs activités, dans l'espoir que cette générosité les aide à s'établir et peut-être bien un jour, d'une certaine [*sic*] façon, à rembourser ces fonds. Cette générosité ne constituait ni un prêt ni une participation de la part de l'appelante. Il s'agirait plutôt d'une entente dans laquelle une partie s'engage à payer les dépenses de quelqu'un d'autre. Les investissements sous forme de participation produisent un revenu de dividendes. Les investissements sous forme de créance produisent un revenu d'intérêts. Les services gratuits, sans obligation de remboursement, ne produisent que de l'espoir. Il ne s'agit pas d'une dépense déductible. » (nous avons souligné).

¹⁵ *Lavoie v. R.*, [2014] CCI 68 : « [18] *I have been left with the impression that Mr. Lavoie was indeed a busy man. However, his willingness to consider wedding expenses, hair cuts, jewellery, 100 % of his fencing around his home and the cost of his wife's trip to the Caribbean all as business expenses demonstrates a not uncommon confusion of an individual running a small business; that is, that the individual and business are one and the same and, therefore, all expenses incurred by the individual are business expenses. It is just not so.* ».

précisément de tirer un revenu. Le fait que, pendant une rencontre informelle avec des amis ou des collègues, une partie du temps est consacrée à discuter de possibilités de travail ne constitue pas un motif suffisant pour admettre lesdits frais aux fins d'impôt. Selon l'Agence, ces rencontres informelles avec des amis et des collègues, que ce soit dans un bar, un restaurant ou le domicile d'une personne, ont un caractère personnel important et par conséquent, ne devraient pas être admises pour cette raison. »¹⁶.

L'Actionnaire fonde la décision de Société de déduire les frais de mariage dans le calcul de son revenu sur les conclusions atteintes par le juge Garon de la Cour canadienne de l'impôt en 1994 dans l'affaire *Grunbaum*¹⁷, accordant à la société en cause la déduction des dépenses qu'elle avait engagées pour inviter plusieurs clients, réels ou potentiels, au mariage de l'enfant d'un des deux actionnaires.

Les faits sont assez similaires à ceux prévalant dans l'affaire *Fingold*¹⁸ dans laquelle la Cour canadienne de l'impôt a refusé la déduction, sous la plume du juge Rip. Dans les deux affaires, les sociétés ne comptaient qu'un ou deux actionnaires liés et elles avaient payé la partie du coût des réceptions organisées à la suite du Bar Mitzvah ou du mariage de l'enfant d'un actionnaire, attribuable aux clients réels ou potentiels qui avaient été invités. Dans les deux cas, les invitations étaient faites par les parents-actionnaires. Toutefois, dans *Grunbaum*, c'est la société qui avait transmis les invitations pour le mariage dans des enveloppes au nom de la société, et qui avait chargé ses employés d'accueillir et de transporter les invités d'affaires¹⁹, ce qui n'était pas le cas dans *Fingold*²⁰. Partant de la même prémisse, selon laquelle les personnes auprès de qui on veut promouvoir les affaires d'une entreprise doivent savoir qu'elles sont invitées à cette fin par cette dernière, les juges ont conclu différemment en raison des différences factuelles ci-devant décrites.

Nous sommes d'avis que cette prémisse est erronée. En effet, la jurisprudence, au sujet des conditions de déduction des dépenses dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens, a considérablement évolué depuis que ces jugements ont été rendus, de sorte que nous devons établir le caractère déductible d'une dépense en fonction des nouveaux éclairages établis par les tribunaux.

¹⁶ *Riley c. R.*, [2003] CCI 409, au paragraphe 16.

¹⁷ *Grunbaum v. R.*, 94 D.T.C. 1384 (CCI).

¹⁸ *Fingold v. M.N.R.*, *supra* note 10.

¹⁹ *Grunbaum*, *supra* note 17, paragraphes 32, 69 et 75 : les invitations avaient été faites par celui des frères Grunbaum qui était le père de la mariée.

²⁰ *Fingold*, *supra* note 10, paragraphe 45 : les invitations d'affaires avaient été envoyées par monsieur et madame Fingold.

Cela dit, nous sommes d'avis que les dépenses de mariage engagées par Société, sous prétexte de faire la promotion de ses affaires, ne constituent pas des dépenses conformes aux « principes bien reconnus de la pratique courante des affaires (ou comptable) » ou aux « principes bien reconnus des affaires commerciales »²¹ en raison du fait qu'elles n'ont pas été engagées dans le but de gagner un revenu et parce qu'elles constituent des « frais personnels ou de subsistance », considérant le caractère personnel des événements pour lesquels les clients ou les actionnaires de Société ont été conviés.

2) **Avantage imposable à l'Actionnaire**

Puisque Société a puisé dans ses revenus pour payer une dépense personnelle de l'Actionnaire, il s'agit d'une appropriation des fonds, donnant lieu à une inclusion du montant de la déduction refusée dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens de l'Actionnaire, à titre d'avantage imposable (article 111 de la LI)²².

3) **Traitement fiscal des cadeaux de mariage**

Les faits soumis ne nous permettent pas de déceler un quelconque impact fiscal résultant de la réception des cadeaux de mariage faits par les invités de Société. Un cadeau de mariage ne constitue pas un revenu provenant d'une source de revenus imposables, sous réserve de certaines exceptions (par exemple : un cadeau de mariage reçu par un employé dont la valeur excède un certain montant : article 37.1.5 de la LI)²³.

²¹ *Symes*, supra note 1.

²² Le concept d'avantage est interprété d'une manière très large et englobe les situations où une personne est financièrement avantagée du fait du paiement par la société dont elle est actionnaire, d'une dépense lui étant personnelle : *JDI 2000 Transport Ltd c. R.*, 2010 CCI 310; *Fingold v. M.N.R.*, supra note 10, paragraphes 46 à 49 (sur ce point, ce jugement est toujours actuel); McCarthy Tétrault, Canada Tax Service, *McCarthy Tétrault Analysis*, « 15(1) – Benefit conferred on shareholder », v3Taxnetpro.

²³ *Kozar v. R.*, 2010 CCI 389.