



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

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

**DATE** : LE 30 AVRIL 2018

**OBJET** : **FRAIS D'UTILISATION D'UN AÉRONEF**  
**N/RÉF. : 16-034235-001**

---

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation \*\*\*\*\* par laquelle vous souhaitez connaître l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », au regard des dépenses engagées par un contribuable au cours des années d'imposition \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\* , pour utiliser un hélicoptère qui est la propriété d'une société dont il est actionnaire, ci-après désignée « Société A ».

## Les faits

Le contribuable exploite une entreprise individuelle dans une municipalité du Québec \*\*\*\*\* . Il distribue et installe \*\*\*\*\* .

Il réalise 80 % de son chiffre d'affaires en distribuant ses produits à \*\*\*\*\* au Québec. Dans 80 % des cas, ses clients se trouvent dans un rayon de 120 km du lieu où il exploite son entreprise. Dans 20 % des cas, ce rayon peut s'étirer jusqu'à 250 km. Quelques rares clients sont situés plus loin. En raison notamment de l'expertise qu'il a développée pour installer ses produits, le contribuable se déplace régulièrement chez ses clients.

Le contribuable et une société non liée, « Société B », sont actionnaires, chacun à 50 %, de Société A. Selon le registre des entreprises, Société A exploite une entreprise de transports aériens (vols réguliers ou nolisés). Cependant, l'hélicoptère est enregistré pour un usage privé seulement auprès de Transports Canada. Le contribuable est le secrétaire et le trésorier de Société A et il est le seul pilote de l'hélicoptère.

---

Le contribuable utilise l'hélicoptère pour se déplacer chez ses clients, qu'ils soient ou non situés près du lieu d'exploitation de son entreprise. Il l'utilise également pour ses fins personnelles. Il le pilote également pour des fins de promotion, communes à son entreprise et à celle de Société B.

Le contribuable soutient que l'utilisation de l'hélicoptère lui permet de sauver du temps, d'être disponible pour gérer son entreprise et de remplacer un ancien vendeur dont il a pris la relève, ce qui lui permet d'économiser de l'argent et de réaliser un revenu plus élevé. Il ajoute que l'hélicoptère lui permet de joindre plus rapidement ses clients situés partout au Québec.

Le contribuable soutient que l'utilisation de l'hélicoptère vise à attirer les clients dans sa municipalité et à les fidéliser. Il indique qu'il peut visiter plus ou moins 20 clients annuellement en hélicoptère et que ses vols les plus courts peuvent durer 9 minutes, ce qui représente 45 minutes en automobile.

Le contribuable vous a mentionné qu'il a conclu une entente avec \*\*\*\*\*, lui permettant d'atterrir sur le terrain jouxtant l'établissement et qu'il invite parfois des clients à souper à cet endroit, en les transportant en hélicoptère.

Le contribuable tient un carnet de vol pour chaque mois d'utilisation de l'hélicoptère. Ce document indique pour chaque vol : la date, la destination, le temps de préparation pour le réchauffage de l'appareil avant le départ et son refroidissement au retour, le temps de vol, l'utilisation personnelle ou professionnelle, ainsi que le code d'utilisation de l'appareil :

- 1 : utilisation pour le bénéfice de l'autre actionnaire de Société A;
- 2 : utilisation pour le bénéfice des deux actionnaires;
- 3 : utilisation pour le contribuable seulement.

Société facture l'entreprise individuelle du contribuable pour son utilisation de l'hélicoptère (personnelle et professionnelle). Le taux horaire est de 500 \$/h, incluant un montant de 100 \$/h pour les services du pilote. Le contribuable est donc facturé pour ses propres services, car lui seul pilote l'appareil. Toutefois, vous mentionnez que le contribuable facture à son tour Société A pour ses services en utilisant également un taux de 100 \$/h. Le contribuable s'impose comme s'il exploitait une entreprise distincte et il réduit son revenu à néant en déduisant le montant de 100 \$/h facturé par Société A.

---

Une facture datée du \*\*\*\*\* nous a été soumise, avec le carnet de vol de l'hélicoptère, tenu par le contribuable, pour ce mois. Ces documents révèlent que les montants réclamés pour l'utilisation par le contribuable, représentent un pourcentage de 77 % du montant total réclamé<sup>1</sup>.

Pour chacune des années vérifiées, le contribuable a déduit un montant de 50 000 \$ pour l'utilisation de l'hélicoptère de Société A. Il estime qu'il lui en aurait coûté 18 240 \$ s'il avait plutôt utilisé une automobile pour se rendre chez ses clients, sans considérer le temps additionnel requis pour se déplacer de cette manière.

Lorsque l'hélicoptère est utilisé à la fois pour l'entreprise individuelle du contribuable et pour celle exploitée par l'autre actionnaire, Société A facture le contribuable en lui réclamant la moitié du tarif habituel, soit 200 \$ pour l'usage de l'hélicoptère et 50 \$ pour le service de pilotage.

Pour les années d'imposition \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\*, les revenus bruts du contribuable provenant de l'exploitation de son entreprise individuelle ont varié entre \*\*\*\*\* \$ et \*\*\*\*\* \$.

### **Votre opinion**

Vous estimez qu'aucun avantage à l'actionnaire ne devrait être inclus dans le calcul du revenu du contribuable en raison du caractère raisonnable de la contrepartie payée à Société A pour l'utilisation de l'hélicoptère. Vous nous référez à une publicité dans les journaux où il est question d'un coût horaire de 450 \$/h pour la location d'un aéronef.

De plus, vous êtes d'avis que la déduction de la dépense du contribuable relative à l'utilisation de l'hélicoptère doit être refusée. Selon vous, cette dépense n'est pas raisonnable, car elle est luxueuse et extravagante en raison de son ampleur par rapport à ce qu'il en aurait coûté au contribuable s'il s'était déplacé en automobile, de l'absence de preuve que les clients du contribuable étaient inaccessibles en automobile et que la nature de l'entreprise requiert de se déplacer très rapidement.

Vous souhaitez obtenir des éléments indiquant quand une dépense engagée pour produire un revenu d'entreprise peut être refusée en raison de son caractère déraisonnable.

---

<sup>1</sup> Nous avons fait ce calcul en considérant le temps total d'utilisation de l'hélicoptère par le contribuable, en incluant le temps de préparation + la moitié du temps lorsque l'hélicoptère est utilisé à la fois par le contribuable et l'autre actionnaire, divisé par le temps total de 19.59h.

---

### **Objet de notre interprétation**

Notre interprétation porte sur les questions spécifiques que vous nous avez posées, et sur d'autres aspects de ce dossier :

- 1) Un avantage a-t-il été conféré à l'actionnaire, et, si c'est le cas, comment cet avantage doit-il être calculé?
- 2) Les dépenses engagées pour l'utilisation de l'hélicoptère appartenant à Société A peuvent-elles être déduites par le contribuable dans le calcul du revenu provenant de son entreprise individuelle?
- 3) L'utilisation de l'hélicoptère par le contribuable pour divertir ses clients ou pour les conduire à un restaurant engendre-t-elle des dépenses qu'il peut déduire dans le calcul du revenu provenant de son entreprise individuelle?
- 4) L'activité de pilotage du contribuable constitue-t-elle une source de revenu?

### **Nos réponses**

- 1) Le contribuable a bénéficié d'un avantage imposable, en sa qualité d'actionnaire, en utilisant à sa guise l'hélicoptère de Société A. D'une part, il faut évaluer cet avantage en appliquant un pourcentage d'utilisation pour ses fins, personnelles ou professionnelles, de 77 %. En effet, l'utilisation de l'hélicoptère faite par le contribuable n'est aucunement faite dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise de Société A. D'autre part, l'hélicoptère est à son entière disposition. Dans un tel contexte, l'avantage dont il bénéficie à titre d'actionnaire de Société A correspond au total des montants suivants : 77 % des frais de fonctionnement et autres frais liés à l'hélicoptère engagés par Société A, plus l'amortissement qu'elle a déduit. Les frais payés par le contribuable à Société A réduisent la valeur de l'avantage à l'actionnaire.
- 2) Nous sommes d'avis que le contribuable peut déduire, dans le calcul de son revenu d'entreprise, les dépenses liées à l'utilisation de l'hélicoptère pour se déplacer vers des destinations éloignées, telle \*\*\*\*\*, mais qu'il ne peut le faire pour les destinations situées à moins de 200 km de \*\*\*\*\*, car alors de telles dépenses ne sont pas raisonnablement liées à l'exploitation de son entreprise et engagées principalement pour gagner ou produire du revenu.

- 3) De telles dépenses, qui comportent un élément d'agrément personnel, ne sont déductibles que si le contribuable peut établir qu'elles se rapportent raisonnablement à l'exploitation de son entreprise, qu'elles ont été engagées d'une manière prédominante<sup>2</sup> pour gagner ou produire un revenu provenant de cette entreprise et qu'elles sont raisonnables, dans les circonstances. Le contribuable doit fournir la liste des clients transportés<sup>3</sup>, la date et le lieu des voyages<sup>4</sup> ainsi que leur contexte<sup>5</sup>, car une preuve vague ou imprécise entraîne le refus de la déduction de la dépense<sup>6</sup>.
- 4) Les faits soumis sont insuffisants pour qu'on puisse conclure que le pilotage représente une source de revenu pour le contribuable consistant en l'exploitation d'une entreprise. De plus, il est possible que cette rémunération constitue plutôt un revenu d'emploi.

---

<sup>2</sup> Vern Krishna, *The fundamentals of Income Tax*, 2009, Chapter 9 : Deductions from business and Investment Income, VII.- Personal and living Expenses, 2. – Purpose test; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, page 732. De plus, dans *William E. Newton v. M.N.R.*, 69 D.T.C. 778, aux paragraphes 15 et 16, la Commission d'appel de l'impôt écrivait, après avoir noté que la preuve révélait que le contribuable utilisait son aéronef principalement pour ses fins personnelles, qu'un passe-temps ou une activité sportive peut permettre à un contribuable de rencontrer de nouveaux clients, mais cela ne justifie pas d'accorder la déduction de la dépense y relative. La Cour précise ce qui suit : « *The appellant, in flying, was surrounded with people of similar interests and consequently in a better position to benefit by their patronage, but this advantage could have been achieved by many other means than by buying and maintaining an expensive item such as an aircraft which is so remote from usual items used by doctors.* »

<sup>3</sup> *Drapeau c. Agence du Revenu du Québec*, 2014 QCCQ 3553, aux paragraphes 170 et 171.

<sup>4</sup> Revenu Québec, Interprétation interne 16-034290-001, « Frais de promotion, dépenses personnelles et avantage aux actionnaires », 14 décembre 2016.

<sup>5</sup> *Matt Harris & Son Ltd. v. R.*, [2001] 1 C.T.C. 2513 (CCI). Dans cette affaire, la Cour a permis à la contribuable, exploitant une entreprise de fourniture de bois et de services de sciage, de déduire à titre de dépenses publicitaires, les dépenses qu'elle avait engagées pour permettre à son président et unique actionnaire de participer à des courses de stock-cars et de motoneiges. Le nom de la société apparaissait sur le stock-car et la motoneige. Selon la Cour, l'État n'a pas à dicter à un entrepreneur comment conduire ses affaires. Elle ajoute que depuis l'amendement apporté à la Loi sur l'impôt de guerre en 1948, l'obligation de prouver le lien entre une dépense et la production d'un profit au cours de la même année n'existe plus. Il suffit d'établir que la dépense a été faite pour gagner ou produire du revenu d'entreprise ou de biens et que la dépense est raisonnable, ce caractère raisonnable s'évaluant en examinant les pratiques commerciales bien acceptées. Or, le type de publicité faite par la contribuable était alors une pratique commerciale reconnue. L'objet de la dépense était principalement de permettre à la contribuable de promouvoir son entreprise et d'en favoriser l'essor, ce qui contribuait à en tirer un revenu. Le seul fait que le président et actionnaire de la contribuable en ait tiré une satisfaction personnelle ne suffisait pas à justifier son rejet par le fisc dans les circonstances (paragraphes 51 à 54).

<sup>6</sup> *Chabot c. M.N.R.*, 61 D.T.C. 193 (Commission d'appel de l'impôt) : paragraphe 17 : sont non déductibles les dépenses engagées par un contribuable qui « paie la traite » à des gens qui ne peuvent lui accorder des contrats; paragraphe 19 : le contribuable doit fournir une preuve précise et fournir les noms des personnes qui ont bénéficié des dépenses qu'il a engagées, car le législateur n'a pas l'intention de permettre la déduction de toutes les générosités d'un contribuable.

---

## Nos motifs

### 1) Avantage à l'actionnaire

Dans le contexte soumis, pour évaluer la valeur de l'avantage conféré à un actionnaire, il ne suffit pas d'examiner combien il en aurait coûté à l'actionnaire pour louer un avion d'un tiers non apparenté et de comparer ce montant avec celui qu'il a payé à Société A. En effet, le contribuable a utilisé, pour son propre bénéfice, une immobilisation appartenant à Société A. Il en est le seul pilote et l'hélicoptère est à sa disposition. Il se comporte comme s'il était le propriétaire véritable de l'hélicoptère alors que c'est Société A qui l'est, qui paie toutes les dépenses relatives à l'hélicoptère et qui déduit, possiblement, de l'amortissement. Cela dit, le contribuable bénéficie donc d'un avantage en sa qualité d'actionnaire de Société A.

La valeur de l'avantage devrait être calculée comme suit :

% de l'utilisation totale de l'hélicoptère attribuable à l'utilisation faite par l'actionnaire (pour ses fins, personnelles ou pour son entreprise individuelle) × total des dépenses engagées par Société A relativement à l'hélicoptère et de l'amortissement qu'elle a déduit

Moins

Montant payé par le contribuable à Société A dans chacune des années vérifiées

À ce propos, nous vous référons à une interprétation récente dans un contexte similaire, laquelle est conforme à l'état actuel du droit à ce sujet<sup>7</sup>. Évidemment, le corollaire de l'ajout d'un avantage à l'actionnaire est l'interdiction pour Société A de déduire ce montant, dans le calcul de son revenu d'entreprise.

### 2) Calcul du revenu provenant de l'entreprise individuelle du contribuable

Vous êtes d'avis que les dépenses engagées par le contribuable pour utiliser l'hélicoptère de Société A sont extravagantes et donc non raisonnables et qu'elles doivent être refusées en vertu de l'article 420 de la LI. Or, les dépenses d'un contribuable doivent avant tout remplir les conditions prévues à l'article 128 de la LI, avant d'examiner leur caractère raisonnable en vertu de l'article 420.

---

<sup>7</sup> Revenu Québec, Interprétation 15-026148-001, « Avantage à l'actionnaire pour l'utilisation d'un aéronef », 16 novembre 2015; *Tercier v. M.N.R.*, 84 D.T.C. 1620 (CCI).

---

L'article 128 de la LI restreint la déduction des dépenses d'entreprise, déductibles en vertu de l'article 80 de la LI<sup>8</sup>. Ainsi, une dépense est déductible dans la mesure où elle remplit les conditions suivantes :

- elle se rapporte raisonnablement à l'entreprise du contribuable;
- elle est engagée pour produire un revenu provenant de cette entreprise;
- sa déduction n'est pas interdite par ailleurs dans la LI (notamment aux articles 129 et 133).

L'utilisation d'un aéronef dans l'exploitation d'une entreprise n'est pas un phénomène nouveau. Les administrations fiscales questionnent souvent l'existence d'un lien entre une dépense reliée à l'utilisation d'un aéronef et l'exploitation d'une entreprise lorsque l'utilisateur est le pilote qui pratique le pilotage d'aéronef comme activité personnelle. Sont notamment considérées, les exigences posées par la réglementation de Transports Canada qui requièrent qu'une personne pilote un aéronef pendant un certain nombre d'heures comme condition pour pouvoir conserver et renouveler sa licence de pilote<sup>9</sup>. Nous précisons qu'une dépense n'est pas personnelle du seul fait qu'elle comporte une dimension personnelle<sup>10</sup>. Dans un tel cas, il faut plutôt rechercher si la dépense se rapporte raisonnablement à l'entreprise du contribuable et si elle est engagée d'une manière prédominante pour gagner un revenu provenant de cette entreprise<sup>11</sup>.

Une dépense se rapporte raisonnablement à l'entreprise d'un contribuable lorsqu'elle répond principalement à un besoin lié à son exploitation<sup>12</sup> ou qu'une telle dépense est

---

<sup>8</sup> *Symes c. Canada*, *supra* note 2, à la page 722.

<sup>9</sup> *Blanchette v. R.*, 2007 CCI 129, aux paragraphes 31 et 39 (confirmé par 2008 CAF 45) : le contribuable n'avait pas besoin d'utiliser son avion pour fournir ses services de consultant. Il l'a fait par choix personnel et pour comptabiliser les heures de vol requises pour pouvoir conserver sa licence de pilote.

<sup>10</sup> Par analogie : *Mid-West Feed Ltd v. M.N.R.*, 87 D.T.C. 394 (CCI) au paragraphe 37; *Lyncorp International Ltd v. R.*, 2010 CCI 532, au paragraphe 51; confirmé par : 2011 CAF 352 (la Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel de la contribuable en raison de l'absence d'un lien suffisamment direct entre la dépense relative à l'utilisation de l'aéronef et les actions qu'elle détenait dans ses filiales, source d'un revenu de dividendes – paragraphe 18 du jugement).

<sup>11</sup> *Supra* note 2.

<sup>12</sup> *Inland Development Ltd v. M.N.R.*, 89 D.T.C. 95 (CCI), aux paragraphes 6 et 7 : la société, déjà propriétaire d'un avion amphibie, dont l'utilisation prédominante pour les fins de l'entreprise d'exploration qu'elle exploitait n'était pas contestée, avait acquis un autre aéronef, plus luxueux. Un carnet de vol était tenu qui indiquait la présence de plusieurs vols aux fins de l'entreprise, mais son usage principal était pour satisfaire aux besoins personnels de son président. La Cour a conclu qu'un lien raisonnable n'avait pas été établi entre l'acquisition de cet aéronef et les besoins de l'entreprise de la société, même si elle reconnaissait qu'il pouvait lui être utile. Elle précise qu'une société qui exploite une entreprise ne peut acquérir des immobilisations de toute nature en utilisant son argent ou engager n'importe quelle dépense et présumer que ces dépenses seront déductibles, aux fins du calcul de l'impôt. Voir également : *Blanchette v. R.*, *supra* note 9.

---

habituellement engagée dans l'exploitation d'une entreprise de même nature<sup>13</sup>. Plusieurs facteurs sont examinés, notamment ceux-ci : la nature de l'entreprise, l'utilité de l'aéronef en fonction des besoins habituels d'une telle entreprise<sup>14</sup>; s'il y a de grandes distances à parcourir pour desservir la clientèle de l'entreprise ou pour visiter et superviser les différentes entreprises d'une société, de sorte qu'une économie de temps importante est réalisée en utilisant un aéronef pour se déplacer plutôt qu'une automobile<sup>15</sup>; s'il y a une certaine urgence ou nécessité de fournir des services ou des biens rapidement; si les clients visités en utilisant l'aéronef se trouvent en dehors des grands centres ou des villes non desservies par des aéroports; le type d'aéronef utilisé ou acquis<sup>16</sup>; si l'utilisation de l'aéronef vise principalement l'agrément personnel du contribuable<sup>17</sup> ou s'il s'agit principalement d'un choix de consommation personnelle de ce dernier<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> *Symes c. Canada*, supra note 2, à la page 737; *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'ARC 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 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).

<sup>14</sup> *Inland Development Ltd v. M.N.R.*, supra note 12.

<sup>15</sup> *Hoffer v. M.N.R.*, 58 D.T.C. 432 (Commission d'appel de l'impôt), au paragraphe 4 : « *The use of aircraft by certain business enterprises is by no means novel—as virtually is conceded by counsel for the respondent at the foot of page 6 of his written argument—and various other instances in Canada could be cited. Where, as here, the appellant's business was done largely in the prairie provinces where distances are great, the use of aircraft in this particular business impresses me as quite reasonable, in the present busy era.* »; *Tercier v. M.N.R.*, supra note 7, au paragraphe 2 (hélicoptère utilisé principalement pour les besoins de l'entreprise du contribuable qui requérait des déplacements fréquents entre des villes situées à 208 km l'une de l'autre, ce qui réduisait considérablement la durée des voyages).

<sup>16</sup> *Hoffer v. M.N.R.*, id.

<sup>17</sup> *Blanchette v. R.*, supra note 9.

<sup>18</sup> *Blanchette v. R.*, id.

---

Il est donc primordial d'établir un lien direct et nécessaire<sup>19</sup> 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<sup>20</sup>. »

Ce test est également formulé de la manière suivante : Est-ce que la dépense fait partie intégrante de l'exploitation de l'entreprise<sup>21</sup> ou est intrinsèque à l'entreprise<sup>22</sup>? En d'autres termes, les tribunaux examinent si la preuve révèle d'une manière prépondérante que la dépense engagée est raisonnablement pertinente au regard des activités de l'entreprise<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> 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.*, *supra* note 13.

<sup>20</sup> *Ironside c. R.*, [2013] CCI 339; *Henrie v. R.*, 2009 CCI 356 : la Cour canadienne de l'impôt a rejeté l'appel du contribuable, un écrivain auteur de plusieurs publications, à qui l'ARC avait refusé la déduction des frais de voyage qu'il avait engagés en guise d'inspiration pour de futurs livres. La Cour a conclu qu'un lien direct entre ces frais et sa profession d'écrivain n'avait pas été établi et que par conséquent la restriction prévue à l'alinéa 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5<sup>e</sup> suppl.)) s'appliquait.

<sup>21</sup> *BJ Services Co Canada c. R.*, [2003] CCI 900, au paragraphe 34 *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; *Boulangerie St-Augustin Inc c. R.*, 95 D.T.C. 164 (CCI), aux paragraphes 46 à 49.

<sup>22</sup> Krishna, *supra* note 2.

<sup>23</sup> *Gingras c. S.M.R.Q.*, C.Q. Abitibi, 9 avril 2009, au paragraphe 30.

---

Lorsqu'un aéronef est utilisé, Transports Canada exige qu'un carnet de vol de l'aéronef soit tenu. Celui-ci fournit normalement un début de preuve de l'utilisation faite de l'aéronef mais, comme dans le cas présent, il ne démontre pas le but de chaque vol, son lien avec l'entreprise du contribuable, la distance parcourue (aérienne et son équivalent terrestre), et l'urgence qui a motivé l'utilisation de l'aéronef plutôt que l'utilisation d'un autre moyen de transport moins dispendieux<sup>24</sup>.

Dans le présent dossier, 80 % des clients du contribuable se trouvent dans un rayon de 120 km du lieu où il exploite son entreprise. Celui-ci utilise l'hélicoptère pour des vols courts et rarement plus longs et il insiste sur les économies de temps qu'il prétend avoir réalisées en utilisant l'hélicoptère de Société A, mais il ne soumet aucun fait démontrant l'existence d'un lien raisonnable entre ses déplacements en hélicoptère et des besoins intrinsèques à l'exploitation de son entreprise. Au contraire, la nature de son entreprise ne semble comporter aucune nécessité de se déplacer rapidement ou d'une manière urgente. De plus, il soutient visiter 20 clients annuellement ce qui est bien peu pour justifier un besoin raisonnable d'engager une telle dépense, pour l'exploitation de son entreprise.

Bien que l'utilisation de l'hélicoptère a peut-être permis au contribuable de sauver du temps et lui a été utile dans cette mesure en lui permettant d'être plus disponible pour l'exploitation de son entreprise, nous sommes d'avis que cela ne crée pas un lien direct et raisonnable entre toutes les dépenses liées à cette utilisation et un besoin de son entreprise. Comme la Cour canadienne de l'impôt l'a souligné dans l'affaire *Blanchette c. R.*, le contribuable n'avait pas besoin d'utiliser un aéronef pour fournir ses services, il l'a fait par choix personnel<sup>25</sup>. Nous croyons qu'un tel constat s'imposerait pour les déplacements de courtes durées du contribuable pour visiter des clients situés dans un rayon d'environ 200 km du lieu d'exploitation de son entreprise. Par contre, nous pourrions considérer qu'il était raisonnable, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise, d'utiliser un aéronef pour voyager vers d'autres destinations plus éloignées, difficilement atteignables en automobile et/ou requérant de longues heures de déplacement.

Lorsqu'il est établi qu'une dépense se rapporte principalement et raisonnablement à l'entreprise exploitée par un contribuable, elle doit par ailleurs être raisonnable dans les circonstances, sinon elle peut être réduite ou refusée, en vertu de l'article 420 de la LI. Ce test requiert d'examiner si un homme d'affaires raisonnable aurait engagé une telle dépense et d'une telle ampleur, en ne considérant que l'intérêt de son entreprise<sup>26</sup>. Des

---

<sup>24</sup> *Nielsen v. M.N.R.*, 1968 CarswellNat 185 (Commission d'appel de l'impôt)

<sup>25</sup> *Blanchette v. R.*, *supra* note 9, au paragraphe 39.

<sup>26</sup> *Gabco Ltd v. M.N.R.*, 68 D.T.C. 5210 (Cour de l'Échiquier) : « 52 *It is not a question of the Minister or this Court substituting its judgment for what is a reasonable amount to pay, but rather a case of the Minister or the Court coming to the conclusion that no reasonable business man would have contracted to pay such an amount having only the business consideration of the appellant in mind.* ».

---

critères objectifs doivent être utilisés pour répondre à cette question<sup>27</sup>. Dans le cas sous étude, il convient d'examiner quel prix aurait été payable à un tiers non lié pour louer un hélicoptère dans un contexte similaire, avec un préavis très court, sans pilote<sup>28</sup>.

Les faits soumis sont insuffisants pour nous permettre de déterminer si les dépenses d'hélicoptère admissibles en déduction, engagées par le contribuable, sont raisonnables ou non dans les circonstances. Précisons que lorsqu'une dépense passe le test de l'article 128 de la LI, elle n'est réduite ou annulée par l'application de l'article 420 de la LI que si le montant payé est trop élevé comparativement au prix du marché exigé entre personnes n'ayant entre elles aucun lien de dépendance<sup>29</sup>. Cette règle n'est pas absolue, car une dépense pourrait être raisonnable lorsque l'on considère d'autres facteurs<sup>30</sup>.

### 3) Activité de pilotage

Selon les faits soumis, le contribuable pilote l'hélicoptère de Société A en tout temps, donc autant pour son avantage à lui que pour celui de l'autre actionnaire. Société A lui verse des honoraires de 50 \$ si l'hélicoptère est utilisé à la fois pour l'avantage du contribuable et celui de Société B, et de 100 \$ si l'hélicoptère est utilisé seulement pour l'avantage de Société B ou pour celui du contribuable.

Les faits soumis ne précisent pas l'ampleur de l'utilisation de l'hélicoptère pour l'avantage de l'autre actionnaire. Nous ignorons également qui, du contribuable ou de Société A, payait les dépenses relatives au pilotage de l'hélicoptère, et si ce dernier était utilisé pour transporter des tiers, non apparentés au contribuable ou à l'autre actionnaire.

Par ailleurs, lorsqu'un actionnaire travaille pour une société en exécutant ce pour quoi elle a été constituée, la rémunération qui lui est versée est habituellement qualifiée de revenu d'emploi plutôt qu'un revenu d'entreprise. Le haut degré d'intégration des

---

<sup>27</sup> *Mohammad c. Canada*, 97 D.T.C. 5503 (CAF), paragraphes 28 et 32.

<sup>28</sup> *Drapeau*, *supra* note 3 : une société opérante était propriétaire d'un petit avion Beaver. Une société de portefeuille était actionnaire à 100 % de l'opérante et le contribuable Drapeau était actionnaire à 100 % de la société de portefeuille. L'opérante louait l'avion à la société de portefeuille et au contribuable en retranchant les frais liés au pilotage, qui représentait 30 % de la valeur de la location, car l'avion était piloté par le contribuable. La Cour a considéré que la dépense payée par la société de portefeuille était raisonnable dans les circonstances (paragraphes 64, 65 et 179).

<sup>29</sup> Wilkie, Magee et Li, « *Principles of Canadian Income Tax Law* », section 8.6 – « *Reasonable* » requirement, Taxnet pro v.3.

<sup>30</sup> *Péto-Canada c. R.*, 2004 CAF 158, au paragraphe 64. Les tribunaux considèrent les éléments suivants : s'il en aurait coûté plus cher au contribuable d'utiliser des vols commerciaux pour ses déplacements ; si les ventes ou les revenus de l'entreprise du contribuable ont augmenté en raison de l'utilisation d'un aéronef et si le contribuable a gagné une plus grande flexibilité de son horaire de travail en utilisant un aéronef pour voyager.

\*\*\*\*\*

- 12 -

---

activités exercées par le contribuable pour sa société suffit pour que les tribunaux concluent en l'existence d'une subordination juridique, ce qui est le résultat d'une analyse des faits, notamment des dépenses assumées par la société et par son actionnaire, en portant une attention particulière à l'assurance responsabilité<sup>31</sup>.

\*\*\*\*\*

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

---

<sup>31</sup> *Confortec 2000 inc c. Agence du Revenu du Québec*, 2013 QCCA 1379 (CAQ), aux paragraphes 47 à 56.