



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 14 DÉCEMBRE 2016

OBJET : **FRAIS DE PROMOTION, DÉPENSES PERSONNELLES ET AVANTAGE
AUX ACTIONNAIRES**
N/RÉF. : 16-034290-001

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

FAITS

Vous nous exposez succinctement que plusieurs sociétés engagent des frais de promotion, tel l'achat de billets pour des spectacles ou des matchs de hockey, ou offrent des cadeaux, et que ces sociétés, *****, ne veulent pas dévoiler à Revenu Québec l'identité des personnes qui en ont bénéficié. Vous précisez que ces sociétés mentionnent souvent que ces frais sont engagés pour des clients ou des fournisseurs, sans cependant fournir de preuve au soutien de leur affirmation.

QUESTION

Vous nous exposez que Revenu Québec a déjà émis l'opinion selon laquelle l'article 111 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », ne peut être utilisé pour inclure la valeur d'un avantage dans le calcul du revenu d'un actionnaire lorsqu'il ne l'a pas reçu personnellement, ainsi que l'opinion selon laquelle l'article 314 de la LI ne peut pas être invoqué seul. Vous nous exposez également que, selon votre compréhension, si l'actionnaire avait reçu directement l'avantage, il aurait été imposé en vertu de l'article 111 de la LI n'eut été du fait que ce soit le tiers qui l'a reçu. Dans ce contexte, vous désirez savoir si l'article 314 de la LI peut être appliqué afin d'imposer l'actionnaire, étant donné que celui-ci a donné les instructions ou l'autorisation pour le paiement de cette dépense.

OPINION

Les faits que vous nous exposez sont trop succincts pour que nous puissions répondre à votre question. De plus, celle-ci soulève une autre question, à savoir le caractère personnel ou non des dépenses en cause. Or, cette autre question étant également très factuelle, les faits exposés, ici encore, ne sont pas assez précis pour y répondre.

Pour que l'on puisse inférer l'octroi d'un avantage imposable aux actionnaires des sociétés ayant engagé de tels frais de promotion, il faut minimalement pouvoir présumer qu'il s'agit de dépenses personnelles non déductibles. Toutefois, même si cette condition initiale était remplie, elle n'est pas suffisante pour présumer l'existence d'un avantage à un actionnaire donné puisqu'une autre condition doit être remplie pour établir cette dernière présomption.

Dans ce contexte, nous ferons des commentaires généraux sur la déductibilité de tels frais de promotion et sur les circonstances permettant d'inférer l'octroi d'un avantage imposable aux actionnaires des sociétés ayant engagé ces frais. Toutefois, en raison justement de leur caractère général, vous comprendrez que ces commentaires pourraient s'appliquer ou ne pas s'appliquer aux cas que vous traiterez, dépendamment des faits en cause.

Déductibilité des frais de promotion

L'article 128 de la LI prévoit, entre autres, qu'un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'entreprise, que les débours ou dépenses qui peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise et qui ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise. De plus, l'article 133 de la LI prohibe spécifiquement la déduction des frais personnels ou de subsistance (sauf certains frais de voyage), lesquels sont définis de façon extensive à l'article 1 de la LI.

Or, les frais de promotion que vous nous décrivez font partie d'une catégorie de dépenses susceptibles d'un double usage, soit la promotion des affaires ou l'agrément et/ou l'utilité personnelle¹. Dans le premier cas, la dépense est admissible en déduction

¹ À titre d'exemple, voir la décision *SLX Management Inc. et al. v. The Queen*, 2010 DTC 1114 (CCI), où il est mentionné ce qui suit à propos de telles dépenses : « [46] *Some expenses may be considered as dual purpose expenses. These expenses are particularly deductible pursuant to paragraph 18(1)(a) which prohibits the deduction of expenses to the extent that they were not income-earning expenses. The Income Tax Act contains several deeming provisions for expenses that are inevitably dual-purpose, such as entertainment or travel expenses.* ».

dans le calcul du revenu d'entreprise, sous réserve des limites prévues par la LI², tandis que, dans le second, elle ne l'est pas selon les articles 128 et 133 de la LI lorsqu'elle constitue une dépense personnelle du contribuable.

Il est difficile de définir en quoi consiste exactement une dépense personnelle, mais la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Symes c. Canada*³, a retenu le critère suivant, parmi d'autres, pour identifier une telle dépense :

« Il pourrait également être pertinent d'examiner si une dépense donnée aurait été engagée si le contribuable ne visait pas la production d'un revenu d'entreprise. Voici les commentaires du professeur Brooks sur ce point (à la p. 258) :

[TRADUCTION] Lorsqu'une personne aurait engagé une dépense particulière même si elle ne travaillait pas, il y a de bonnes raisons de penser que cette dépense sert une fin personnelle. Par exemple, pour obtenir un revenu d'une entreprise une personne en affaires doit être nourrie, vêtue et logée. Toutefois, puisque ce sont des dépenses qu'une personne ferait même si elle ne travaillait pas, on peut supposer qu'elles servent un objet personnel – demeurer en vie, être vêtu et se protéger de la pluie. Ces dépenses n'augmentent pas sensiblement lorsqu'une personne entreprend de gagner un revenu. ».

À notre avis, ces propos sont également valables pour les divertissements, comme les spectacles et les matchs de hockey. Évidemment, on peut argumenter que les divertissements ne sont pas aussi essentiels que se nourrir, se vêtir et se loger, mais le critère que nous venons d'exposer n'est pas limité aux dépenses essentielles et ne cherche pas à déterminer leur ampleur : il expose simplement qu'une dépense peut être personnelle lorsqu'elle correspond à un besoin d'une personne ou à une fin pouvant exister indépendamment de son entreprise.

Dans le présent cas, bien que l'assistance à des matchs de hockey ou d'autres spectacles puisse servir à faire la promotion des affaires d'une entreprise, elle correspond également à une fin ou un besoin personnels, à savoir se divertir. D'ailleurs, dans la décision *Maltais c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, la Cour du Québec a envisagé

² Par exemple l'article 421.1 de la LI relatif aux montants payés ou à payer à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements. Ces restrictions ou limitations ne font pas l'objet de la présente opinion.

³ [1993] 4 R.C.S. 695, à la p. 737.

l'achat de billets de hockey comme une dépense pouvant être de nature personnelle et a mentionné que « le législateur cherche à empêcher les déductions correspondant à des dépenses de consommation personnelle »⁴.

Quant aux cadeaux, nous ne connaissons pas la nature de ceux qui ont été ou seront offerts dans les cas qui vous préoccupent, mais il est clair que ceux-ci peuvent également constituer des dépenses personnelles puisqu'ils consistent généralement en des objets utilitaires ou d'agrément offerts à une personne et susceptibles de correspondre à un besoin existant indépendamment de l'entreprise.

Ainsi, dans la mesure où de soi-disant frais de promotion d'une société n'auraient pas été engagés pour faire la promotion de ses affaires mais constitueraient plutôt des dépenses personnelles pour celle-ci, les articles 128 et 133 de la LI devraient être appliqués pour refuser la déduction de ces dépenses. À cet égard, il convient de noter que la jurisprudence invoque souvent de façon simultanée les alinéas 18(1)a) et 18(1)h) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)), soit les équivalents respectifs des articles 128 et 133 de la LI, pour refuser les dépenses personnelles des sociétés, en qualifiant comme telles leurs dépenses qui profitent à leurs actionnaires ou à des personnes qui leur sont apparentées et qui auraient constitué pour ces derniers des dépenses personnelles s'ils les avaient eux-mêmes effectuées⁵.

Fardeau de la preuve

Le contribuable qui réclame une dépense en déduction dans le calcul de son revenu doit être en mesure d'en faire la preuve : ceci découle de la nature-même du système fiscal mis en place par la LI, lequel est fondé sur l'autodéclaration et fait reposer sur les contribuables le fardeau initial de réfuter, selon la prépondérance des probabilités, les hypothèses de fait sur lesquelles s'appuient les autorités fiscales pour déterminer leurs obligations fiscales⁶. Ceci implique que le contribuable doit être en mesure de démontrer que la dépense a été engagée pour gagner un revenu provenant de son entreprise, et cette démonstration est d'autant plus pertinente lorsqu'il s'agit d'une dépense susceptible d'un

⁴ *Maltais c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, D.F.Q.E. 2008F-95, paragraphe 196. Les billets de hockey n'ont cependant pas été jugés comme des dépenses personnelles dans cette affaire puisque le contribuable avait présenté une preuve prépondérante que ceux-ci visaient à produire un revenu d'entreprise.

⁵ À titre d'exemple, voir les décisions *SLX Management Inc. et al. v. The Queen* (*supra* note 1) et *Varcoe et al. v. The Queen*, [2005] DTC 1319 (CCI).

⁶ Voir notamment les arrêts *Hickman Motors Ltd c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336 (au par. 92) et *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, [2007] CAF 188 (au par. 28). Voir également l'article 1014 de la LI qui édicte la présomption de validité des cotisations.

double usage, comme en fait foi l'extrait suivant de la décision *Matt Harris & Son Limited v. The Queen*⁷:

« [52] *However, when the form of advertising has a significant personal element, the taxpayer has a greater than normal onus to establish that the expense was truly incurred for the purpose of earning income from the business. It is quite possible that an expense may serve the needs of both the business and the shareholder and, in such a case, one may have to determine the primary purpose of the expense or, perhaps, apportion the expense among the business and the shareholder.* ».

Ainsi, le contribuable devra démontrer que la dépense a été engagée, sinon exclusivement, du moins de façon prédominante dans le but de gagner un revenu d'entreprise⁸. De plus, comme l'enseigne l'arrêt *Symes c. Canada*⁹, une telle preuve n'est pas limitée aux déclarations du contribuable et tient compte de l'ensemble des circonstances relatives à la dépense¹⁰.

⁷ 2001 DTC 3682 (CCI).

⁸ Voir la décision *Braithwaite v. The Queen*, 2014 DTC 1057 (CCI), où il est mentionné ce qui suit : « [26] *The purpose of an expense is determined by looking at the predominant reason for which the taxpayer incurs the expense. An important distinction exists between expenses incurred primarily for personal purposes and expenses that are incurred predominantly for the purpose of earning income but which have only incidental and ancillary personal elements.* ».

⁹ *Supra* note 3.

¹⁰ À titre d'illustration, l'arrêt *Symes* a été cité comme suit (et appliqué) par la Cour canadienne de l'impôt à l'égard de dépenses personnelles dans la décision la décision *Barry J. McHugh et al. v. The Queen* (95 DTC 778) : « *With respect to the determination of whether or not an expense is business or personal, counsel for the Respondent quoted the Symes case again to the effect that courts will not only be guided by a taxpayer's statement ex post facto, but rather, they will look for objective manifestations of purpose. [...] Counsel for the Respondent quoted from Iacobucci, J. in Symes (supra) at pp. 287 and 288 which reads in part :*

[...] no test has been proposed which improves upon or which substantially modifies a test derived directly from the language of s. 18(1)(a) [...]

As in other areas of law where purpose or intention behind actions is to be ascertained, it must not be supposed that in responding to this question, courts will be guided only by a taxpayer's statements, ex post facto or otherwise, as to the subjective purpose of a particular expenditure. Courts will, instead, look for objective manifestations of purpose, and purpose is ultimately a question of fact to be decided with due regard for all of the circumstances. For these reasons, it is not possible to set forth a fixed list of circumstances which will tend to prove objectively an income gaining or producing purpose. ».

Compte tenu de ce qui précède, Revenu Québec sera justifié d'exiger l'identification des bénéficiaires des cadeaux et des billets de hockey ou de spectacle chaque fois que cette information est requise pour établir le lien qui existe entre ces dépenses et l'entreprise des sociétés qui les réclament en déduction, et que celles-ci ont été engagées pour gagner un revenu provenant de cette entreprise. Puisque de telles dépenses sont susceptibles de comporter un élément personnel, cette information sera généralement requise, mais on peut cependant concevoir des situations où la nature de l'entreprise et son *modus operandi* pourraient en eux-mêmes suffire à démontrer la pertinence de la dépense, sans nécessité d'avoir à en identifier précisément les bénéficiaires¹¹. Il faut donc se garder de faire de cette exigence un automatisme, quoique l'on puisse supposer qu'elle sera pertinente dans la plupart des cas, de sorte que le refus du contribuable, sans raison valable¹², d'identifier les bénéficiaires des cadeaux ou des billets pourra alors justifier l'administration fiscale de refuser la déduction de la dépense et d'imposer, dans les circonstances ci-après décrites, un avantage à l'actionnaire en se contentant d'en assumer l'existence dans un rapport de vérification et dans la base de cotisation.

En définitive, il appartiendra à Revenu Québec d'apprécier l'exactitude et le caractère plausible des explications avancées par le contribuable, et d'exercer son jugement pour ajuster le résultat de sa vérification et la cotisation conséquente en fonction des explications et des éléments de preuve qui lui sont fournis.

Avantage à l'actionnaire

Deux conditions doivent être remplies afin de pouvoir imposer à titre d'avantage accordé à un actionnaire la valeur des biens (billets de hockey ou de spectacle et cadeaux) présentés par la société comme frais de promotion.

Tel qu'exposé précédemment, la première condition est évidemment le refus de la déduction des frais de promotion au niveau du calcul du revenu de la société, soit parce que ceux-ci constituent des dépenses personnelles, soit parce que Revenu Québec est justifié de présumer, dans les circonstances préalablement décrites, qu'il s'agit de dépenses personnelles.

¹¹ Considérer, par exemple, le cas de figure d'une entreprise distribuant des cadeaux de peu de valeur en grande quantité à une clientèle nombreuse.

¹² Par exemple, le fait de vouloir éviter aux bénéficiaires des problèmes avec l'impôt ne constituerait pas une raison valable. Ainsi, dans la décision *Protection Incendie Idéal Inc. et al. c. Agence du revenu du Québec* (2016 QCCQ 6034), bien que le contribuable ait mentionné au tribunal avoir invoqué cette raison, il s'est par la suite amendé en identifiant nommément les bénéficiaires (par. 138). De même, ne constituerait pas une raison valable le fait de prétexter un faux-fuyant, par exemple la confidentialité à l'égard des bénéficiaires, ou encore l'absence d'obligation de les identifier sans fournir une autre preuve, par ailleurs convaincante, de la déductibilité de la dépense.

La seconde condition consiste à établir un lien entre ces dépenses personnelles (réelles ou présumées) de la société et l'actionnaire. Ce lien est évidemment établi lorsque Revenu Québec est à même de prouver la nature personnelle de la dépense, c'est-à-dire lorsqu'il est à même de constater qu'un actionnaire donné ou une personne qui lui est apparentée a personnellement bénéficié des cadeaux ou des billets de hockey ou de spectacle. Dans le premier cas, il y aura lieu d'imposer la valeur de l'avantage entre les mains de l'actionnaire en vertu de l'article 111 de la LI, tandis que dans le second (cadeaux ou billets bénéficiant à une personne apparentée à l'actionnaire), il conviendra d'imposer la valeur de l'avantage entre les mains de l'actionnaire en invoquant simultanément les articles 111 et 314 de la LI¹³ si celui-ci est accordé avant le 31 octobre 2011; si l'avantage est accordé après le 30 octobre 2011, il y aura lieu d'invoquer simultanément les articles 111 et 112.3.1 de la LI, ce dernier étendant expressément l'application de l'article 111 aux avantages accordés à des particuliers qui ont un lien de dépendance avec l'actionnaire ou qui lui sont affiliés.

Lorsque Revenu Québec n'est pas à même de constater qu'un actionnaire ou une personne apparentée a personnellement bénéficié des cadeaux ou des billets, mais qu'il est justifié de présumer que ces frais de promotion constituent des dépenses personnelles, quoique les éléments au dossier ne permettent pas d'établir de lien direct entre celles-ci et un actionnaire, un avantage pourra quand même être imposé à un actionnaire donné dans la mesure où il est raisonnable de présumer que cet actionnaire a pu bénéficier personnellement des biens en question ou en faire bénéficier ses proches. Or, pour qu'une telle présomption puisse être invoquée à l'égard d'un actionnaire donné, il faut que celui-ci soit en mesure d'exercer une influence sur la société de façon à bénéficier d'un tel avantage, ce qui implique une analyse du contrôle de droit, du contrôle de fait et de la participation à la gestion des affaires de la société. Ainsi, le simple fait pour un actionnaire de donner les instructions ou l'autorisation pour le paiement des cadeaux ou des billets, ou encore de refuser d'identifier les bénéficiaires des cadeaux ou des billets, ne permettrait pas, par lui-même, de conclure que cet actionnaire ait été en mesure d'influencer la société de façon à bénéficier d'un tel avantage, puisqu'il ne pourrait être qu'un actionnaire passif agissant sous la gouverne d'un autre actionnaire qui contrôle la société¹⁴.

¹³ On peut référer à cet égard au paragraphe 9 du bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2, « Avantage accordé à un actionnaire », qui expose plus généralement les fondements juridiques suivants : « 9. En ce qui a trait aux paiements indirects ou aux transferts faits par une société pour l'avantage d'un actionnaire ou comme avantage que l'actionnaire désire voir accorder à une personne, il y a lieu de se référer aux articles 314 et 1079.10 de la LI, de même qu'à l'article 1082.1 de la LI (voir le paragraphe 30 de ce bulletin), qui viennent compléter les règles prévues aux articles 111 et 112 de la LI. ».

¹⁴ Voir, par exemple, la décision *Deslauriers v. The Queen*, [2010] DTC 1168, par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a rejeté une cotisation pour avantage conféré à un actionnaire dont la signature apparaissait sur deux chèques litigieux, au motif que la preuve indiquait plutôt que la société était dirigée par un autre actionnaire.