



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 13 JUILLET 2017

OBJET : **AVANTAGE À L'ACTIONNAIRE**
N/RÉF. : 16-034816-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation quant au traitement fiscal applicable en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à des montants payés par ***** (Société A) à une firme comptable, pour des services rendus en fiscalité directement ou indirectement à ses deux actionnaires.

Les faits

- Pour l'année d'imposition concernée, Société A comptait deux actionnaires ayant un nombre égal d'actions votantes, monsieur X et ***** (Société B)¹. Les deux sociétés ont été constituées à la même date et sont assujetties à la Loi sur les sociétés par actions (RLRQ, chapitre S-31.1), ci-après désignée « LSA ».
- Selon le registre des entreprises, Société A exploite une entreprise de courtage immobilier. Monsieur X en est le seul administrateur et le seul dirigeant.
- Société B est une société de portefeuille². Elle est contrôlée par ***** (Fiducie A)³, résidente au Canada, dont Monsieur X est le fiduciaire primaire, l'un des bénéficiaires avec des membres de sa famille. Monsieur X est également le seul administrateur et le seul dirigeant de Société B. Cette fiducie discrétionnaire compte également un autre fiduciaire, qualifié de « fiduciaire externe ». Selon l'acte de

¹ Selon les faits soumis, pour les années d'imposition concernées, les détenteurs d'actions votantes dans Société A étaient Monsieur X (100 actions de catégorie C, votantes, non participantes et rachetables) et Société B (100 actions de catégorie A, votantes et participantes).

² Tel que l'indique le registre des entreprises.

³ Selon les faits soumis, cette fiducie est le seul actionnaire, détenteur d'actions votantes dans Société B.

fiducie, toutes les décisions des fiduciaires doivent être prises à l'unanimité⁴. De plus, un fiduciaire peut déléguer généralement ses pouvoirs en faveur d'un autre fiduciaire, ce qui inclut une délégation bancaire⁵. À cet effet, les fiduciaires ont convenu que Monsieur X agirait à titre de fondé de pouvoir de Fiducie A pour la souscription à des actions de Société B et pour l'exercice de son droit de vote lors des assemblées des actionnaires et qu'il serait le seul signataire des chèques tirés du compte bancaire de cette société⁶.

- Société B compte un autre actionnaire depuis ***** décembre 2014. Il s'agit d'une société ***** (Société C) qui a accepté de convertir des avances de plus de ***** \$ en actions de catégorie D (non votantes, participantes, rachetables au gré du détenteur) dans Société B.
- Monsieur X et des membres de sa famille sont également les bénéficiaires d'une fiducie résidente à ***** (Fiducie B). Une société de cet endroit en est la fiduciaire.
- Monsieur X a confié le mandat à une firme comptable de lui fournir, ainsi qu'à Fiducie B, divers services en fiscalité dans le cadre d'une divulgation volontaire visant plusieurs années d'imposition. La firme comptable a confirmé son mandat dans une lettre, adressée à Société A, à l'attention de Monsieur X. Celui-ci a signé la dernière page de cette lettre sous la mention qu'il accepte les modalités de ce mandat. Le mandat précise qu'une nouvelle entente devra intervenir entre les parties advenant que des services additionnels soient souhaités.
- Bien que ce mandat précise que les factures pour les honoraires comptables seront émises au nom de Société A, les factures ont été émises au nom de Monsieur X.
- Société A a payé les montants réclamés dans les factures de la firme comptable, émises au nom de Monsieur X, dont le détail fait état des services en fiscalité internationale rendus à Monsieur X personnellement, à Fiducie B et à Société B⁷.

⁴ Acte notarié de Fiducie A, paragraphe 14.1.

⁵ *Ibid.*, article 15 et paragraphe 19.2.

⁶ Décision des fiduciaires de Fiducie A, adoptée le ***** 2009.

⁷ Le compte d'honoraires de la firme comptable, daté du ***** novembre 2014, réclame un montant de ***** \$ pour des services fournis se rapportant à la conversion en capital-actions de Société B des prêts qui lui ont été consentis par Société C.

-
- Société A a déduit ces montants dans le calcul de son revenu d'entreprise pour son exercice financier terminé le 31 mars 2015. Aucun avantage n'a été inclus dans le calcul du revenu de Monsieur X ou d'une autre personne. Le grand livre de la société ne fait pas état d'avances aux actionnaires ou d'un remboursement par les actionnaires.
 - Société A n'a reçu pour elle-même aucun des services professionnels décrits soit dans le mandat, soit dans les factures émises par la firme comptable.
 - Le 1^{er} avril 2015, Société A a racheté les actions détenues par Monsieur X, lequel a continué d'en être le président, le secrétaire et le trésorier⁸.

Vos questions

- 1) Société A peut-elle déduire le montant des honoraires professionnels payés à la firme comptable, dans le calcul de son revenu d'entreprise pour son exercice financier terminé le 31 mars 2015?
- 2) Les montants des honoraires professionnels payés par Société A doivent-ils être inclus dans le calcul du revenu de Monsieur X à titre d'avantage à l'actionnaire ou autrement?

Notre interprétation

- 1) Non, car une telle dépense ne remplit pas les conditions prévues aux articles 80 et 128 de la LI. Plus précisément, cette dépense n'a pas été engagée par Société A dans le cadre de l'exploitation de son entreprise pour répondre à un besoin s'y rapportant.
- 2) Les montants payés par Société A pour les services rendus pour le bénéfice personnel de Monsieur X doivent être inclus dans le revenu de Monsieur X, à titre d'avantage à l'actionnaire, en vertu de l'article 111 de la LI.

Les montants payés par Société A pour les services se rapportant à Fiducie B doivent être inclus dans le revenu de Monsieur X, à titre d'avantage à l'actionnaire, en vertu de l'article 111 et du paragraphe c de l'article 112.3.1 de la LI, puisque cette fiducie est un particulier avec lequel Monsieur X a un lien de dépendance.

⁸ Selon les informations apparaissant au registre des entreprises.

Les montants payés par Société A pour l'avantage de Société B doivent être inclus dans le revenu de cette société, à titre d'avantage à l'actionnaire, en vertu des articles 111 et 314 de la LI.

Nos motifs

1) Conditions générales pour le calcul du revenu provenant d'une entreprise

Les dépenses engagées dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise sont déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise en vertu de l'article 80 de la LI, sous réserve que leur déduction n'y soit pas interdite ou restreinte par ailleurs, notamment par les articles 128 et 133 de la LI.

Il est donc nécessaire d'établir un lien direct entre le besoin que la dépense satisfait et l'entreprise :

« [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. »⁹.

(nous avons souligné)

⁹ *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'entreprise¹⁰ ou est intrinsèque à l'entreprise¹¹?

En l'espèce, les faits soumis indiquent que les services professionnels fournis par la firme comptable ne se rapportent pas à l'entreprise de courtage immobilier exploitée par Société A. En effet, la divulgation volontaire envisagée impliquait plutôt Monsieur X et Fiducie B et des services additionnels ont été requis pour les besoins de l'autre actionnaire Société B. Cela dit, le besoin d'engager cette dépense était distinct des activités de l'entreprise exploitée par Société A¹².

2) Avantage imposable à l'actionnaire

Nous sommes d'avis que les montants payés par Société A à la firme comptable relatifs aux services fournis pour le bénéficiaire personnel de Monsieur X doivent être ajoutés dans le calcul du revenu de Monsieur X à titre d'avantages à l'actionnaire pour les années d'imposition 2014 et 2015 en vertu de l'article 111 de la LI. Cette disposition prévoit que :

« **111.** Lorsque, à un moment quelconque, un avantage est accordé par une société à un actionnaire de la société, à un membre d'une société de personnes qui est actionnaire de la société ou à un actionnaire pressenti de la société, le montant ou la valeur de cet avantage doit être inclus dans le calcul du revenu de l'actionnaire, du membre ou de l'actionnaire pressenti, selon le cas, pour son année d'imposition qui comprend ce moment. ».

De plus, les montants payés par Société A à la firme comptable relatifs aux services fournis pour Fiducie B doivent être ajoutés dans le calcul du revenu de Monsieur X à titre d'avantages à l'actionnaire pour les années d'imposition 2014 et 2015 en vertu de l'article 111 ainsi que du paragraphe *c* de l'article 112.3.1 de la LI, selon lequel :

« **112.3.1.** Pour l'application du présent article et des articles 111 et 112, les règles suivantes s'appliquent : [...]

¹⁰ *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.

¹¹ Krishna, *Fundamentals of Canadian Income Tax*, vol. 1, v3 Taxnetpro, 2014, chapitre 9, « *Deductions from business and investment income* », section F : « *Personal and living expenses, b) Purpose test* ».

¹² *Gouveia c. R.*, 2013 CCI 414, confirmé par : 2014 CAF 289, paragraphes 20 à 23 et 28, se référant notamment au jugement de la CCI précité, note 10, dans *Ironside*.

c) un avantage accordé par une société à un particulier est un avantage accordé à un actionnaire de la société, un membre de la société de personnes qui est actionnaire de la société ou un actionnaire pressenti de la société, sauf dans la mesure où le montant ou la valeur de l'avantage est inclus dans le calcul du revenu du particulier ou d'une autre personne, si le particulier est un particulier, autre qu'une fiducie exclue à l'égard de la société, qui a un lien de dépendance avec l'actionnaire, le membre de la société de personnes ou l'actionnaire pressenti, selon le cas, ou qui lui est affilié; [...] ».

En effet, à titre de bénéficiaire de Fiducie B, une fiducie personnelle, Monsieur X est réputé avoir avec elle un lien de dépendance¹³. De plus, cette fiducie n'est pas une « fiducie exclue » pour l'application du paragraphe c de l'article 112.3.1 de la LI, car ses bénéficiaires sont des personnes avec lesquelles Monsieur X a un lien de dépendance¹⁴.

Enfin, les montants payés par Société A à la firme comptable, relatifs aux services fournis pour Société B, doivent être ajoutés dans le calcul du revenu de Société B à titre d'avantage à l'actionnaire en vertu des articles 111 et 314 de la LI. Puisque Monsieur X est le fondé de pouvoir de la Fiducie A, seule actionnaire de Société B et qu'il est le seul administrateur et dirigeant de cette société, c'est donc vraisemblablement en ces qualités qu'il a donné le mandat à la firme comptable de fournir leurs services à ce sujet, car il n'en retirait aucun avantage personnel. C'est également en ces qualités qu'il a donné instructions et payé avec l'argent de Société A, le coût des services rendus à l'actionnaire Société B. Nous sommes donc d'avis que Société B est le contribuable qui a donné des instructions de faire le paiement, au sens de l'article 314 de la LI. De plus, les services rendus concernaient la conversion d'un prêt consenti à Société B en actions de son capital-actions. Cela dit, le paiement du montant précité de ***** \$ a été fait pour l'avantage de cette société pour l'application de l'article 314 de la LI. Dans le contexte soumis, cet article complète l'article 111 précité, comme fondement juridique pour cotiser Société B afin d'inclure ce montant dans le calcul de son revenu à titre d'avantage à l'actionnaire.

Nous précisons que l'avantage reçu par Société B ne peut être imputé à Monsieur X, malgré les liens étroits les unissant, car celle-ci est dotée d'une personnalité juridique distincte et que le contexte factuel soumis ne le justifie pas.

¹³ Paragraphe b de l'article 18 de la LI.

¹⁴ 2^e alinéa de l'article 112.3.1 de la LI.