



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 JUIN 2018

OBJET : **AVANTAGE ACTIONNAIRE/EMPLOYÉ**
N/RÉF. : 17-037809-001

La présente est pour faire suite à la demande que vous nous avez transmise au sujet d'avantages reçus par un actionnaire qui est aussi un employé de la société.

Votre demande comporte une situation factuelle pour laquelle vous désirez obtenir une opinion. Vous nous soumettez également votre point de vue ainsi que celui de l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », sur la façon de traiter un avantage reçu par un actionnaire/employé. Par la même occasion, vous souhaitez obtenir de notre part des lignes directrices vous permettant de déterminer plus aisément si un avantage est reçu en qualité d'actionnaire ou en qualité d'employé.

Dans un premier temps, nous formulerons des commentaires généraux sur la question de déterminer si un avantage est reçu en qualité d'actionnaire ou en qualité d'employé en tenant compte de vos arguments et des différentes positions de l'ARC. Nous répondrons par la suite à la situation factuelle.

Commentaires généraux

De façon générale, lorsqu'une société paie pour le compte de son actionnaire des dépenses de nature personnelle, celui-ci doit inclure dans le calcul de son revenu, en vertu de l'article 111 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », la juste valeur marchande des frais ainsi payés à titre d'avantage à un actionnaire.

Lorsqu'un actionnaire est également un employé de la société et que cet avantage lui est aussi conféré en sa qualité d'employé, l'avantage doit être inclus dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un d'emploi en vertu de l'article 37 de la LI.

La question de savoir si un avantage est reçu en qualité d'actionnaire ou en qualité d'employé relève essentiellement de l'analyse des faits propres à chaque situation. Il nous est donc difficile de tracer des lignes directrices précises à cet égard.

Toutefois, nous espérons que les commentaires qui suivent vous seront utiles.

Le paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2¹ énonce que le but de l'article 111 de la LI est d'inclure dans le calcul du revenu de l'actionnaire le montant de la valeur des avantages qui ne pourraient par ailleurs y être inclus et qui ne peuvent dûment être considérés comme un remboursement de capital ou comme ayant été reçus en sa qualité d'employé; dans ce dernier cas, ce sont les dispositions de l'article 37 de la LI qui sont applicables.

Ce paragraphe indique que l'article 111 de la LI s'applique à moins que les faits permettent plutôt d'appliquer l'article 37 de la LI. C'est donc cette dernière disposition qui s'applique en priorité lorsque, d'après les faits, il est raisonnable de conclure que l'avantage est reçu en qualité d'employé.

Également, le paragraphe 16 dudit bulletin énonce que les dispositions de l'article 111 de la LI ne s'appliquent pas lorsqu'un paiement est fait par une société à un actionnaire en vertu d'une opération commerciale de bonne foi. Normalement, une opération est considérée « de bonne foi » s'il appert que les conditions sont essentiellement les mêmes qu'elles auraient été si la transaction avait été faite entre deux parties n'ayant pas de lien de dépendance.

Le paragraphe 16 du bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2 est semblable au paragraphe 5 du bulletin d'interprétation fédéral IT-432R2² de sorte que l'application de l'article 111 de la LI en relation avec l'application de l'article 37 de la LI, devrait essentiellement être la même que l'application du paragraphe 15(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR », en relation avec l'application de l'alinéa 6(1)a) de la LIR. Autrement dit, l'exercice de déterminer le titre en vertu duquel un particulier reçoit un avantage (en qualité d'actionnaire ou en qualité d'employé) devrait essentiellement être le même pour l'application de la LI et de la LIR.

¹ IMP. 111-1/R2 « Avantage accordé à un actionnaire » du 28 décembre 2006.

² IT-432R2 « Avantages accordés à des actionnaires » du 10 février 1995. Ce bulletin est archivé sur le site Internet de l'ARC :

<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/it432r2.html>.

Vous soumettez que la position de l'ARC selon laquelle « un avantage sera considéré comme ayant été reçu par un particulier en sa qualité d'employé s'il est raisonnable de conclure que cet avantage fait partie des conditions de sa rémunération en tant qu'employé », vous semble plus souple et plus simple à suivre par le contribuable et pour les vérificateurs. À cet égard, nous adhérons à la position de l'ARC et nous ne voyons pas en quoi elle diffère de celle de Revenu Québec³. Ce sont essentiellement les faits qui permettent de déterminer s'il est raisonnable de conclure que l'avantage fait partie des conditions de rémunération en tant qu'employé.

De plus, selon les informations que vous nous avez soumises, l'ARC appliquerait les positions internes⁴ suivantes :

- Lorsqu'une société persiste à porter au débit du compte de dépenses des paiements versés au nom d'un actionnaire/employé après qu'elle a été informée du fait que cela est inapproprié, une telle mesure indiquera que les avantages ont été reçus par cette personne en sa qualité d'actionnaire. Par conséquent, les avantages seront imposables en vertu du paragraphe 15(1) de la LIR.
- Les paiements, les affectations ou les avantages que l'on ne peut associer aux activités normales de l'entreprise seront assujettis au paragraphe 15(1) de la LIR. Cela pourrait comprendre l'achat de vêtements et d'autres articles personnels pour l'actionnaire et sa famille et la remise d'une dette que l'actionnaire doit à la société.
- Dans les cas où un actionnaire est également un cadre ou un employé de la société, les avantages qui sont liés aux activités d'entreprise de la société ou que l'on peut raisonnablement considérer comme un salaire supplémentaire seront imposés en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la LIR. Ces dépenses opérationnelles pourraient comprendre des éléments comme les dépenses liées à la promotion et au divertissement, ainsi que le paiement des dépenses du conjoint de l'actionnaire/employé lors d'un congrès d'affaires.

³ Voir notamment l'interprétation technique 13-017629-001 du 7 août 2013 laquelle énonce : « Lorsqu'un avantage est conféré à un particulier qui est à la fois un employé et un actionnaire, l'avantage est réputé lui avoir été conféré en sa qualité d'actionnaire à moins qu'il puisse être démontré que l'avantage lui a plutôt été conféré en sa qualité d'employé. »; voir également Congrès de l'APFF 1995, Table Ronde sur la fiscalité provinciale, question 6.2 : « Un actionnaire bénéficie d'un avantage imposable prévu à l'article 111 L.I. lorsqu'il utilise à des fins personnelles un bien appartenant à la corporation dont il est actionnaire. Cependant, lorsque l'actionnaire est un employé de la corporation et que cet avantage lui est aussi conféré en sa qualité d'employé, le ministère appliquera plutôt l'article 37 L.I. ».

⁴ Nous comprenons que les positions internes de l'ARC auxquelles vous faites référence proviennent, pour certaines, de manuels internes de travail.

-
- Si la société traite un montant à titre de salaire d'un actionnaire/employé, sans égard au bénéficiaire véritable du montant, l'ARC estimera qu'il s'agit d'un salaire versé à cet employé. Par conséquent, lorsqu'un montant est versé à un tiers pour le compte de l'actionnaire/employé et que la société traite ce montant comme un salaire, l'ARC n'établira pas une cotisation à l'égard de ce montant pour un avantage prévu au paragraphe 15(1) de la LIR. Toutefois, les déductions à la source appropriées doivent être effectuées et le montant doit figurer sur le feuillet T4 du particulier.

 - La détermination du titre auquel la personne reçoit un avantage constitue principalement une question de fait. On doit tenir compte des facteurs suivants lorsqu'on détermine ce titre :
 - La société a-t-elle offert l'avantage à tous les employés ou à une seule catégorie d'employés (par exemple, en fonction du nombre d'années auprès de l'entreprise, des fonctions de cadre par rapport aux fonctions d'employé, etc.)?
 - La société a-t-elle offert l'avantage seulement aux actionnaires?
 - Quel est le niveau de contrôle attribué aux actions détenues?
 - De quelle façon les avantages se comparent-ils à la rémunération de l'employé et aux actions détenues?
 - Quelle est la nature de l'avantage?
 - Quelle est l'importance des services offerts par les bénéficiaires en leur qualité d'employé pour la société? .

 - Cas douteux : lorsqu'il existe un véritable doute quant au titre auquel l'actionnaire/employé a reçu l'avantage, le montant peut être imposé en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la LIR. Voici des facteurs pouvant permettre de justifier ce traitement :
 - Le contribuable donne une explication raisonnable pour avoir porté des dépenses personnelles au débit du compte de l'entreprise.
 - Le redressement est de nature isolée et il n'y a aucune preuve d'autres abus de la part de l'actionnaire.

-
- Il n'y a aucune raison de croire que l'actionnaire a pris l'habitude de transférer ses dépenses personnelles vers l'entreprise.
 - Le montant est relativement faible.

Nous sommes d'accord dans l'ensemble avec les affirmations, énoncées ci-dessus. Nous tenons toutefois à apporter les précisions et commentaires suivants :

- L'article 111 de la LI, soit l'équivalent du paragraphe 15(1) de la LIR, requiert l'intention de la société d'accorder l'avantage à l'actionnaire, ce qui implique la connaissance de celle-ci qu'un avantage est accordé à l'actionnaire.
- En présence d'un avantage que l'on ne peut associer aux activités normales de l'entreprise, il n'est pas exclu que l'avantage puisse être tout de même reçu en qualité d'employé s'il peut raisonnablement être considéré comme une rémunération reçue en contrepartie des services rendus à la société.
- Pour ce qui est de l'affirmation selon laquelle la qualification d'un montant versé à un tiers pour le compte de l'actionnaire/employé n'est pas remise en question par l'ARC si la société traite ce montant comme un salaire, pour autant que les déductions à la source appropriées soient effectuées et que le montant figure sur le feuillet T4 du particulier, nous ne connaissons pas le contexte d'une telle affirmation. Il ne semble pas s'agir d'une position officielle de l'ARC. Comme l'exercice de déterminer si l'avantage a été reçu en qualité d'employé ou en qualité d'actionnaire relève de l'appréciation des faits, il n'est pas exclu qu'un avantage puisse être faussement considéré comme reçu en qualité d'employé. Nous comprenons qu'il arrive des situations où les directions opérationnelles se dotent de balises et établissent certaines tolérances administratives question de faciliter l'application de la LI et l'administration de certaines mesures, autant pour Revenu Québec que pour la clientèle. La situation décrite ici en fait probablement partie. Ces directions sont les mieux placées pour en juger.
- Sans être exhaustifs, les facteurs énumérés ci-dessus pouvant permettre de justifier le traitement de l'avantage peuvent effectivement être utiles. Certains de ces facteurs s'inspirent de situations factuelles vues par la jurisprudence et d'autres sont davantage des balises de nature administrative pouvant faciliter l'application des articles 37 et 111 de la LI. Ils ne nous apparaissent pas déraisonnables.

Enfin, en présence d'un avantage reçu par un actionnaire qui est également l'employé de la société, il appartient au vérificateur d'obtenir le plus de faits possibles puisque ce sont véritablement les faits qui permettent d'en arriver à la détermination la plus juste possible.

Situation factuelle

- Nous sommes en présence de deux sociétés exploitant une entreprise de construction (***** « Société 1 » et ***** « Société 2 ») et de deux actionnaires, chacun étant l'actionnaire unique de l'une de ces sociétés.
- Les deux actionnaires sont également employés de leur société respective.
- Chaque société fournit un véhicule à moteur (style pick-up) à son seul et unique actionnaire.
- Aucun autre employé de chacune des sociétés n'a ce même privilège.
- Les deux sociétés ont quelques employés (moins de 5).
- La place d'affaires de chacune des sociétés est située à la résidence de son actionnaire.
- Société 1 a plusieurs dizaines de clients différents par année.
- Société 2 a environ une vingtaine de clients différents par année.
- Il n'est pas possible de prétendre que l'actionnaire travaille sur un même chantier pendant plusieurs mois.

Question

Dans ces deux situations, comme l'avantage résultant de l'usage du véhicule à moteur est conféré à l'actionnaire/employé dans le cadre des activités de l'entreprise de la société, est-ce que Revenu Québec pourrait considérer que cet avantage a été conféré au particulier en sa qualité d'employé plutôt qu'en sa qualité d'actionnaire?

Réponse

Tel que mentionné précédemment, de façon générale cette détermination requiert l'analyse de tous les faits propres à chaque situation. Chaque cas doit être analysé en fonction des faits qui lui sont propres.

En premier lieu, Revenu Québec considère qu'un avantage n'est pas reçu en qualité d'actionnaire lorsqu'il peut raisonnablement être considéré comme reçu en qualité d'employé.

Dans le cas présent, nous comprenons que les particuliers visés, dans le cadre de leurs fonctions, doivent se rendre sur différents chantiers à l'aide du véhicule mis à leur disposition. Il est possible que ces deux actionnaires/employés soient les seuls employés de leur société respective dont les fonctions justifient l'utilisation d'un véhicule à moteur. Nous ne savons pas si les particuliers sont rémunérés pour leurs services et comment la société a traité l'avantage résultant de l'utilisation personnelle du véhicule. Ces faits pourraient faciliter la détermination du traitement fiscal applicable à cet avantage.

Considérant les faits succincts, il est difficile d'être affirmatif sur la qualification de l'avantage reçu par l'employé/actionnaire.

Toutefois, en l'absence d'autres faits pouvant justifier une position contraire, nous croyons qu'il pourrait être raisonnable, dans ces cas particuliers et dans la mesure où les faits le justifient, de considérer que l'avantage soit reçu en qualité d'employé plutôt qu'en qualité d'actionnaire pour les raisons suivantes :

- les actionnaires rendent des services à la société;
- l'octroi de l'avantage (relatif à la mise à la disposition de chaque actionnaire/employé d'un véhicule à moteur de type pick-up) dans la situation décrite ci-dessus apparaît lié aux activités normales de l'entreprise. Une telle pratique semble d'ailleurs courante dans l'industrie de la construction;
- bien qu'aucun autre employé ne bénéficie d'un tel avantage au sein de l'entreprise, nous croyons que les fonctions du particulier comme employé pourraient justifier un tel avantage.