



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 23 MAI 2019

OBJET : **ACQUISITION D'UN HÉLICOPTÈRE**
N/RÉF. : 18-044768-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** dans laquelle vous souhaitez connaître l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », relativement à l'utilisation par un contribuable d'un hélicoptère qui est la propriété d'une société dont il est indirectement actionnaire, et ce, au cours des années d'imposition 20X1 à 20X3.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante¹ :

1. Selon les renseignements disponibles au Registraire des entreprises du Québec, ci-après désigné « REQ », *****, ci-après désigné « Monsieur X », est l'un des actionnaires de la société *****, ci-après désignée « Société 1 ».
2. Toujours selon le REQ, Société 1 est l'une des actionnaires de la société *****, ci-après désignée « Société 2 ».
3. Selon le REQ et selon vos informations, Monsieur X n'est pas actionnaire de Société 2.

¹ La présente interprétation est basée sur les faits que vous nous avez fournis. Des imprécisions au niveau de l'actionariat des sociétés, de leurs activités ou tout autre fait pertinent pourraient avoir une incidence sur nos conclusions.

- ~~~~~
4. Société 2 est une société par actions constituée en vertu de la partie IA de la Loi sur les compagnies (RLRQ, chapitre C-38) et est présentement régie par la Loi sur les sociétés par actions (RLRQ, chapitre S-31.1).
 5. Le REQ indique que Société 2 a comme première activité économique le financement de véhicules automobiles et comme deuxième activité économique la location d'aéronefs.
 6. Pour sa part, Monsieur X soutient que les activités commerciales de Société 2 sont les suivantes :
 - a. transport de personnes;
 - b. prise de photos de sites (terrains ou événements commerciaux);
 - c. recherche de sites événementiels.
 7. Monsieur X est le président, le secrétaire et le trésorier de Société 2.
 8. Monsieur X est le président et le secrétaire de Société 1.
 9. Société 2 a fait l'acquisition d'un hélicoptère *****, ci-après désigné « Aéronef », en février 20X1.
 10. L'acquisition de l'Aéronef a été financée en partie par Monsieur X personnellement.
 11. Le seul pilote qui figure au registre des heures de vol de l'Aéronef est Monsieur X.
 12. Monsieur X est titulaire d'une licence de pilote privé.
 13. L'Aéronef est immatriculé comme « privé » à Transports Canada.
 14. Monsieur X ne détient pas de certificat d'exploitation aérienne tel que requis par le Règlement de l'aviation canadien² pour être autorisé à effectuer des services aériens commerciaux.
 15. Selon le contrat d'assurance, Monsieur X est le seul pilote approuvé. L'Aéronef est assuré pour une utilisation à des fins privées.

² DORS/96-433; ci-après désigné « Règlement de l'aviation canadien ».

- ~~~~~
16. Le registre des heures de vol de l'Aéronef indique un total de ***** heures depuis son acquisition par Société 2, lesquelles sont réparties comme suit :
- a. ***** heures ont été facturées :
 - i. ***** heures à Monsieur X personnellement;
 - ii. ***** heures à ***** sociétés;
 - b. ***** heures non facturées, lesquelles seraient principalement des heures de formation nécessaires pour l'obtention d'une licence de pilote privé par Monsieur X.
17. Monsieur X était directement ou indirectement actionnaire, pendant les années visées, des ***** sociétés qui ont été facturées par Société 2 pour l'utilisation de l'Aéronef.
18. L'Aéronef est loué à Monsieur X et aux ***** sociétés à un tarif d'environ ***** \$ par heure, ce qui correspond aux coûts d'opération engagés par Société 2.
19. Vous considérez que la juste valeur marchande d'une heure de location d'un aéronef est d'environ ***** \$, incluant le service d'un pilote.
20. Selon le paragraphe 401.28(1) du Règlement de l'aviation canadien, il est interdit pour un pilote privé de facturer un vol, soit de recevoir une rémunération directe ou indirecte pour celui-ci. Seul un partage des coûts est autorisé.
21. Les profits (pertes) suivants ont été constatés aux états financiers³ de Société 2 :
- a. exercice terminé le 31/07/20X1 : (***** \$);
 - b. exercice terminé le 31/07/20X2 : (***** \$);
 - c. exercice terminé le 31/07/20X3 : ***** \$.
22. Vous nous indiquez que les profits constatés pendant l'exercice 20X3 l'ont été à la suite d'une facturation rétroactive d'heures de vol effectuées depuis l'acquisition de l'Aéronef. Ces factures ont été produites après la réception d'une demande de documents par Revenu Québec. Aucun redressement n'a été effectué pour les exercices antérieurs aux états financiers afin de tenir compte de cet élément.

³ N'ayant pas les informations relatives aux formulaires CO-17, nous tenons pour acquis que ces informations sont conformes aux déclarations de revenus produites pour les années visées.

QUESTIONS

Un avantage a-t-il été conféré à Monsieur X, et, si c'est le cas, comment cet avantage doit-il être calculé?

- a) Est-ce que les heures facturées aux ***** sociétés dont Monsieur X est directement ou indirectement actionnaire constituent un avantage conféré à Monsieur X?
- b) Qu'en est-il des heures de formation non facturées?

INTERPRÉTATION

L'article 111 de la LI prévoit l'inclusion dans le calcul du revenu d'un contribuable d'un montant équivalant à la valeur de l'avantage qu'il reçoit d'une société dont il est actionnaire, dont la société de personnes dont il est membre est actionnaire ou dont il est un actionnaire pressenti⁴. Cette disposition ne s'applique pas lorsque l'avantage est octroyé à un actionnaire indirect⁵. C'est plutôt l'article 1082.1 de la LI qui doit alors être invoqué. Il prévoit notamment qu'un avantage doit être inclus dans le revenu du contribuable, lorsque les conditions suivantes sont respectées :

- une personne confère un avantage, à un moment quelconque, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, à un contribuable;

⁴ Il y a lieu de préciser qu'à la lumière des faits présentés, rien ne laisse croire que Monsieur X a obtenu un quelconque avantage en sa qualité d'employé de Société 2. Il en est toutefois le seul administrateur. Or, sous réserve que Monsieur X puisse être considéré comme ayant reçu l'avantage en raison de sa qualité d'employé ou d'administrateur de Société 2, nous considérons, en l'espèce, que s'il a reçu un avantage, c'est à titre d'actionnaire de la Société 1 qui est elle-même actionnaire de la Société 2. Il s'agit d'une question de fait propre à chaque dossier, lesquels faits sont laissés à votre appréciation. La détermination du statut d'« employé » de Monsieur X nécessite une analyse des circonstances et des faits particuliers dépassant le cadre de la présente demande. Ainsi, la présente opinion pourrait différer si des faits permettaient de conclure raisonnablement que l'avantage a été accordé à Monsieur X en sa qualité d'employé ou d'administrateur. Voir notamment *Servais c. La Reine*, [2005] 2 C.T.C. 264 (C.A.F.), par. 16-17; Revenu Québec, Lettre d'interprétation 17-039000-001, « Avantage imposable pour l'utilisation d'une automobile », 12 septembre 2017; et, Revenu Québec, Lettre d'interprétation 17-037809-001, « Avantage actionnaire/employé », 22 juin 2018. En cas de doute, nous vous invitons à évoquer de façon subsidiaire les dispositions de l'article 37 de la LI, le cas échéant.

⁵ Voir *Consultants Pub Création inc. c. La Reine*, 2008 CAF 60; *Mullen c. MNR*, [1990] 2 C.T.C. 2141 (C.C.I.), par. 37 et suivants; et *Succession Ntakos c. La Reine*, [2013] 1 C.T.C. 2260 (C.C.I.), par. 33 et suivants.

- ~~~~~
- la valeur de l'avantage n'est pas par ailleurs incluse dans le revenu du contribuable ou dans le revenu imposable gagné au Canada en vertu de la partie I ou de la partie II de la LI;
 - la valeur de l'avantage aurait été incluse dans le revenu du contribuable s'il s'agissait d'un paiement fait directement au contribuable; et,
 - le contribuable réside au Canada.

Tel que mentionné précédemment, l'article 111 de la LI ne s'applique pas lorsque la personne qui reçoit l'avantage n'est pas actionnaire. Toutefois, l'article 1082.1 de la LI peut s'appliquer de façon à inclure un avantage, conformément à l'article 111 de la LI⁶. Il faut donc lire ces articles conjointement. Ainsi, la jurisprudence qui aborde la notion de « valeur d'un avantage », même sans traiter directement de l'article 1082.1 de la LI, peut être pertinente et doit être considérée⁷.

Rappelons que le terme « avantage » n'est pas défini par la loi. Toutefois, Revenu Québec est d'avis que ce terme doit être interprété dans son sens large et vise notamment l'utilisation de biens d'une société par un actionnaire à des fins personnelles⁸.

La jurisprudence a établi les critères et les principes fondamentaux applicables à la détermination de l'existence et de la valeur d'un avantage imposable. L'affaire *Youngman*⁹ est un jugement marquant et important en cette matière. La Cour d'appel fédérale y a indiqué notamment qu'il faut d'abord déterminer quel est l'avantage conféré par la société à son actionnaire et ensuite, déterminer le prix qu'aurait payé l'actionnaire pour obtenir ce même avantage, dans des circonstances semblables, d'une société sans lien de dépendance¹⁰. Dans l'affaire *Fingold*¹¹, la Cour d'appel fédérale a, en plus de confirmer la position adoptée dans *Youngman*, précisé que la méthode de détermination

⁶ L'article 1082.1 de la LI peut également être utilisé comme seul fondement de cotisation tel qu'énoncé dans l'affaire *Consultants Pub Création inc.*, précitée note 5. Cette décision portait sur le paragraphe 246(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), soit l'équivalent fédéral de l'article 1082.1 de la LI.

⁷ Voir notamment les jugements rendus relativement aux articles 37 et 111 de la LI.

⁸ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2, « Avantage accordé à un actionnaire », 28 décembre 2006, par. 2.

⁹ *Youngman c. La Reine*, 90 DTC 6322, [1990] 2 C.T.C. 10 (C.A.F.), ci-après désignée « *Youngman* ».

¹⁰ *Ibid*, par. 19.

¹¹ *Canada c. Fingold*, [1998] 1 RCF 406 (C.A.F.).

de la valeur de l'avantage ne dépend pas du but pour lequel l'actif a été initialement acquis. Ces principes ont été reconnus par la jurisprudence subséquente et constituent l'état du droit actuel dans la détermination de la présence et de la valeur d'un avantage¹².

1. Présence d'un avantage à l'actionnaire

Selon les critères établis dans l'affaire *Youngman*¹³, il faut d'abord se demander ce que la société a fait pour Monsieur X afin de déterminer s'il a reçu un avantage. Or, elle a permis à ce dernier d'utiliser un de ses actifs à des fins personnelles pour un coût moindre que ce qui aurait été exigé par une personne sans lien de dépendance. Nous ne croyons pas que Monsieur X aurait eu accès à l'Aéronef de la même façon s'il n'avait pas été actionnaire indirect de Société 2. Monsieur X a donc profité d'un avantage.

2. Valeur de l'avantage conféré à l'actionnaire

La valeur de l'avantage imposable devant être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable découlant de l'utilisation d'un aéronef doit équivaloir à la juste valeur marchande de l'avantage reçu, soit au montant qu'il aurait payé pour obtenir le même avantage avec une partie avec laquelle il n'a pas de lien de dépendance, et ce, peu importe les fins pour lesquelles le bien avait été initialement acquis par la société¹⁴.

La juste valeur marchande d'un avantage imposable peut, dans certains cas, correspondre à la juste valeur locative du bien, moins toute contrepartie payée par l'actionnaire à la société pour l'usage du bien¹⁵. Toutefois, cette méthode peut, dans d'autres situations, comme la présente, ne pas être adéquate. Il faut tenir compte des circonstances et de tous les faits pertinents, soit notamment de l'aspect luxueux du bien, de l'accès à ce bien et du contrôle exercé sur son utilisation¹⁶. Autrement dit, il faut tenir compte de l'avantage réel dont profite le contribuable tel que pouvoir utiliser le bien comme s'il en était le propriétaire, mais sans avoir payé le capital nécessaire à son acquisition.

¹² Voir notamment *Arpeg Holding Ltd. c. La Reine*, [2008] 2 C.T.C. 140 (C.A.F.); *Bonhomme c. La Reine*, [2016] 6 C.T.C. 2175, par. 59 et suivants; *Donovan c. Her Majesty The Queen* [1996] 1 C.T.C. 264 (C.A.F.); Revenu Québec, Lettre d'interprétation 16-032769-001, « Avantage à l'actionnaire et provenance des fonds – société à but unique », 25 juillet 2016; Revenu Québec, Lettre d'interprétation 15-026148-001, « Avantage à l'actionnaire pour l'utilisation d'un aéronef », 16 novembre 2015; et Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2014-052784117, « Avantage imposable pour aéronef », 3 mars 2015, par. 51 à 54, à laquelle nous avons souscrit.

¹³ *Youngman*, précitée note 9, par. 19, confirmé dans *Fingold*, précitée note 11, par. 14.

¹⁴ *Youngman*, précitée note 9, par. 19 et *Fingold*, précitée note 11.

¹⁵ Bulletin d'interprétation, précitée note 8, par. 30.

¹⁶ *Youngman*, précitée note 9, *Fingold*, précitée note 11, *Arpeg Holding Ltd.*, précitée note 12.

~~~~~

Ainsi, il faut déterminer le prix que Monsieur X aurait eu à payer pour obtenir l'utilisation d'un aéronef, dans des circonstances semblables, d'une personne sans lien de dépendance. Selon les faits soumis, nous sommes d'avis que le paiement des frais d'utilisation en fonction du nombre d'heures d'utilisation de l'Aéronef ne représente pas une évaluation raisonnable de l'avantage reçu par Monsieur X. Selon notre compréhension des faits, ce dernier a un aéronef à son entière disposition et bénéficie d'un accès illimité à celui-ci. Il se comporte ou peut se comporter comme le ferait un véritable propriétaire du bien. Par conséquent, nous sommes d'avis que Monsieur X devra ajouter un avantage imposable au calcul de son revenu en vertu des articles 111 et 1082.1 de la LI et que la méthode appropriée est celle communément appelée « loyer théorique ». Ainsi, la valeur de l'avantage sera déterminée par la somme des éléments suivants<sup>17</sup> :

- le plus élevé du coût du bien ou de sa juste valeur marchande, lequel montant est réduit des prêts ou avances sans intérêt impayés que le contribuable a consentis à la société<sup>18</sup>, le cas échéant, multiplié par le taux de rendement normal;
- les frais de fonctionnement de l'aéronef liés à son utilisation personnelle, incluant les frais de gestion et les frais fixes<sup>19</sup>.

On soustrait de cette somme toute contrepartie payée par le contribuable pour l'usage du bien.

Rappelons que le critère pertinent pour la détermination de la valeur d'un avantage imposable est sa juste valeur marchande. Les présents commentaires sont donc faits sous réserve que Monsieur X démontre, de façon raisonnable, que le montant payé représente la juste valeur marchande de l'avantage reçu.

Par ailleurs, nous sommes d'avis qu'un actionnaire indirect doit inclure dans le calcul de son avantage imposable, conformément aux termes de l'article 1086.1 de la LI, les différentes taxes applicables conformément à l'article 112.3 de la LI, et ce, car le montant correspondant aux taxes applicables aurait été inclus dans le calcul de son revenu par application de l'article 111 de la LI, si l'avantage avait été octroyé directement au

---

<sup>17</sup> *Youngman*, précitée note 9, et Bulletin d'interprétation, précitée note 8, par. 23.

<sup>18</sup> Il doit exister un lien direct entre ces prêts et avances et l'acquisition du bien par la société. Voir *Donovan*, précitée note 12, par. 2 et Lettre d'interprétation 16-032769-001, précitée note 12.

<sup>19</sup> Voir *SLX Management inc. c. R.*, 2010 CCI 148; *Starky v. Minister of National Revenue*, 61 DTC 360, dans lesquelles les juges ont considéré les frais fixes relatifs à l'aéronef dans la détermination des frais de fonctionnement; et Lettre d'interprétation 15-026148-001, précitée note 12.

~~~~~

contribuable²⁰. Cette disposition prévoit que, dans la mesure où le coût d'achat d'un bien ou d'un service pour une personne ou un montant payable pour une personne pour la location d'un bien est pris en considération dans le cadre du calcul d'un avantage imposable, ce coût ou ce montant doit comprendre toute taxe qui était payable par la personne à l'égard du bien ou du service ou qui aurait été ainsi payable si cette personne n'avait pas été exonérée du paiement de cette taxe en raison de sa qualité ou de l'usage auquel le bien ou le service est destiné. Autrement dit, dans le cas de Monsieur X, il faudra tenir compte de l'application de l'article 112.3 de la LI et ajouter au montant de l'avantage imposable les taxes qui auraient été applicables, le cas échéant.

Il existe plus d'une méthode pour déterminer la juste valeur marchande d'un avantage imposable. Revenu Québec n'a pas et ne déterminera pas de règle stricte sur la façon de calculer la valeur d'un tel avantage. Cette valeur est déterminée en fonction des faits propres à chaque cas²¹.

a. Heures facturées aux ***** sociétés

Sans reprendre les différents critères d'application de l'article 1082.1 de la LI, il est acquis que cette disposition vise la situation où une personne accorde, directement ou indirectement, un avantage à un contribuable avec lequel elle a un lien de dépendance²². La facturation à une société dont Monsieur X est directement ou indirectement actionnaire plutôt que directement à Monsieur X pour son usage personnel n'a pas pour effet d'empêcher l'application de l'article 1082.1 de la LI²³. Cette disposition vise précisément à faire obstacle à une telle situation. Ainsi, sous réserve de la démonstration d'une utilisation commerciale, les montants facturés aux ***** sociétés liées dont

²⁰ Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2007-0236841I7, « *GST and taxable benefits* », 17 décembre 2007, opinion que nous partageons.

²¹ Nous ne sommes pas sans savoir que l'Agence de revenu du Canada a émis une politique administrative en date du 7 mars 2018 concernant les avantages imposables relatifs à l'usage personnel d'un aéronef. Rappelons que Revenu Québec n'est pas lié par les politiques administratives émises par l'autorité fiscale fédérale. Par ailleurs, tel qu'énoncé dans cette politique, celle-ci ne s'applique qu'aux avantages imposables découlant de l'usage personnel d'un aéronef pour les années d'imposition commençant après 2017. Or, la présente demande vise les années 20X1 à 20X3 (avant 2017). Nonobstant cela, la position de Revenu Québec demeure la même, soit que l'avantage imposable à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable doit être ce qui se rapproche le plus de sa juste valeur marchande. Par conséquent, Revenu Québec pourrait accepter une application similaire à cette politique administrative fédérale dans la mesure où son application est conforme au principe général reconnu par Revenu Québec, soit qu'il s'agit de la valeur qui se rapproche le plus de la juste valeur marchande de cet avantage.

²² L'article 1082.2 de la LI *a contrario*.

²³ Bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2, précité note 8, par. 30; *Consultants Pub Création inc.*, précitée note 5; et, Interprétation technique 2014-0527841I7, précitée note 12, par. 35.


~~~~~

Monsieur X est directement ou indirectement actionnaire pour l'utilisation personnelle de Monsieur X devront être considérés dans le calcul de son avantage imposable.

b. Heures de formation non facturées

À défaut de précision sur l'utilisation commerciale ou personnelle des heures facturées aux \*\*\*\*\* sociétés, nous ne pouvons établir le traitement précis applicable aux heures de formation de Monsieur X. Toutefois, de façon générale, la jurisprudence accepte une répartition proportionnelle des heures de vol allouées à de la formation selon le pourcentage d'utilisation personnelle et commerciale de l'aéronef<sup>24</sup>. La valeur de l'avantage imposable à inclure dans le calcul de son revenu devra tenir compte de la proportion personnelle de ces heures de vol.

---

<sup>24</sup> Voir *Yorkton Broadcasting Co. v. Minister of National Revenue*, [1987] 1 C.T.C. 2222, 87 D.T.C. 165, par. 39; *Mid-West Feed Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1987] 2 C.T.C. 2101 (C.C.I.), par. 65 et *Tercier v. Minister of National Revenue*, [1984] C.T.C. 2629. Il est à noter que dans l'affaire *Tercier* précitée, la Cour a accordé la totalité des dépenses de formation comme étant dans le but de générer un revenu alors que le pourcentage d'utilisation personnelle de l'aéronef représentait 3,52 % des heures totales de vol.