



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 MAI 2020

OBJET : **AVANTAGE – UTILISATION D'UN AÉRONEF ET QUALIFICATION DE L'AMORTISSEMENT**
N/RÉF. : 19-049793-001

La présente donne suite à votre demande d'interprétation ***** dans laquelle vous nous demandez de déterminer la méthode devant être utilisée pour quantifier la valeur d'un avantage imposable découlant de l'utilisation personnelle par un actionnaire d'une société d'un aéronef détenu par celle-ci. Vous nous demandez également de préciser, lorsque la méthode retenue pour quantifier la valeur de l'avantage est celle correspondant au montant obtenu en multipliant, par le pourcentage d'utilisation personnelle, les frais de fonctionnement et le montant déduit au titre d'amortissement par la société, si ce dernier montant est la dépense d'amortissement prise par la société aux fins de dresser ses états financiers ou celle déduite dans le calcul de son revenu pour l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. La société *****, ci-après « Société 1 », exploite une entreprise de location ***** (aéronefs).
2. Pendant les années d'imposition terminées en 20X1, 20X2 et 20X3, les trois actionnaires de Société 1 étaient ***** (33,33 % des actions ordinaires émises), ci-après « Monsieur 1 », la société ***** (33,33 % des actions ordinaires émises), ci-après « Société 2 », et la société ***** (33,33 % des actions ordinaires émises), ci-après « Société 3 ». Également, *****, ci-après « Monsieur 2 », détenait, pendant la période visée, des actions privilégiées de Société 1.

3. Le ***** 20X3, les actions détenues par Monsieur 1 ont été transférées à la société *****, ci-après « Société 4 ».
4. *****, ci-après « Monsieur 3 », est actionnaire de Société 2.
5. *****, ci-après « Monsieur 4 », est actionnaire de Société 3.
6. *****, ci-après « Monsieur 5 », est actionnaire de Société 4.
7. Le ***** 20X1, Société 1 a acquis un aéronef ***** pour une somme de ***** \$ (incluant les taxes applicables). Cet aéronef a été vendu le ***** 20X3. Le ***** 20X3, Société 1 a acquis un aéronef ***** pour une somme de ***** \$ (incluant les taxes applicables). Les deux aéronefs sont collectivement et indistinctement désignés l'« aéronef ».
8. Durant les années d'imposition terminées en 20X1, 20X2 et 20X3, les vols effectués par l'aéronef totalisent ***** heures, lesquelles sont réparties comme suit :
- ***** heures en 20X1;
 - ***** heures en 20X2; et,
 - ***** heures en 20X3.
9. Durant les années d'imposition terminées en 20X1, 20X2 et 20X3, Société 1 a facturé l'utilisation de l'aéronef de la façon suivante :
- ***** heures à Monsieur 3;
 - ***** heures à Société 3;
 - ***** heures à Monsieur 1;
 - Le reliquat des heures de vol ont été facturées à ***** particuliers non liés ainsi qu'à la société *****, ci-après « Société 5 ».
10. Pendant les années d'imposition 20X1, 20X2 et 20X3, les actions émises du capital-actions de Société 5 étaient détenues par Monsieur 2 et Monsieur 3.
11. Société 1 a, durant les années visées, facturé l'utilisation de l'aéronef à ses actionnaires directs et indirects à un tarif horaire de ***** \$, excluant les frais d'essence, lesquels étaient assumés directement par eux.

- ~~~~~
12. Au cours des années d'imposition terminées en 20X3 et 20X4, Société 1 a conclu des ententes de services avec Société 5 à un tarif horaire de ***** \$, incluant les frais d'essence. Ces ententes de services prévoient notamment que :
- a. Société 5 s'occupe de la gestion complète de l'aéronef et des démarches relatives aux assurances;
 - b. Société 5 est responsable de remplir les feuilles d'inspection de l'aéronef;
 - c. Société 1 conserve la priorité d'utilisation de l'aéronef;
 - d. Société 1 assume tous les frais variables et fixes reliés à l'aéronef;
 - e. Société 1 a libre accès aux locaux de Société 5;
 - f. Société 1 peut utiliser gratuitement des accessoires appartenant à Société 5 permettant le déplacement de l'appareil.
13. Société 1 a fourni des exemples d'entente de services entre Société 5 et des tiers indiquant également un tarif horaire de ***** \$. Toutefois, vous indiquez qu'il y a des différences importantes entre les ententes conclues avec des tiers et celles conclues avec Société 1, soit notamment une obligation pour le propriétaire de l'appareil de payer annuellement, dans un cas, un montant de ***** \$ plus les taxes applicables et, dans un autre cas, un montant de ***** \$.
14. Les montants passés en charges au titre de l'amortissement pour dresser les états financiers de Société 1 sont les suivants :
- a. ***** \$ en 20X1;
 - b. ***** \$ en 20X2; et,
 - c. ***** \$ en 20X3.
15. Les montants déduits par Société 1 au titre de l'amortissement dans le calcul de son revenu, comme le confirment ses déclarations de revenus, sont les suivants :
- a. ***** \$ en 20X1;
 - b. ***** \$ en 20X2; et,
 - c. ***** \$ en 20X3.

16. Dans la situation décrite, le représentant de Société 1 et vous êtes d'accord sur le fait qu'un avantage imposable a été conféré aux actionnaires directs et indirects de Société 1 pour leur utilisation personnelle de l'aéronef. Bien que le représentant de Société 1 reconnaisse que la valeur de cet avantage imposable peut être déterminée sur la base de l'ensemble des frais de fonctionnement et du montant déduit au titre de l'amortissement par la société et de leur pondération selon le pourcentage d'utilisation personnelle de l'aéronef, il n'y a pas de consensus sur les frais à prendre en considération dans ce calcul, notamment pour ce qui est du montant déduit par la société au titre de l'amortissement de l'aéronef. Le représentant de Société 1 est d'avis que la valeur de l'avantage imposable devrait tenir compte du montant passé en charges au titre de l'amortissement pour dresser les états financiers de la société (amortissement comptable) alors que vous êtes d'avis que cette valeur devrait plutôt tenir compte du montant déduit au titre de la déduction pour amortissement pour l'application de la LI (amortissement fiscal).

QUESTION 1

Vous nous demandez de nous prononcer sur la méthode de calcul de l'avantage imposable dans la situation ci-avant décrite, soit une situation où des individus utilisent à des fins personnelles un aéronef appartenant à une société dont ils sont directement ou indirectement actionnaires.

RÉPONSE 1

Dans le contexte soumis, il n'est pas contesté que Monsieur 1, Monsieur 3 et Monsieur 4 ont bénéficié d'un avantage imposable en utilisant personnellement un aéronef appartenant à une société dont ils sont directement ou indirectement actionnaires.

L'article 111 de la LI prévoit l'inclusion, dans le calcul du revenu d'un contribuable, d'un montant équivalent à la valeur de l'avantage qu'il reçoit notamment d'une société dont il est actionnaire. Cette disposition ne s'applique toutefois pas lorsque l'avantage est octroyé à un actionnaire indirect¹. C'est plutôt l'article 1082.1 de la LI qui prévoit l'inclusion d'un avantage dans un tel cas². Ainsi, en vertu des articles 111 et 1082.1 de

¹ 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.

² L'article 1082.1 de la LI peut également être invoqué comme seul fondement de cotisation tel qu'énoncé dans l'affaire *Consultants Pub Création inc.*, précitée note 1. 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.

~~~~~

la LI, selon le cas, Monsieur 1, Monsieur 3 et Monsieur 4 doivent inclure dans le calcul de leur revenu un montant équivalent à la valeur de l'avantage qu'ils ont respectivement reçu. Or, aucune disposition de la loi n'indique la façon de quantifier la valeur de l'avantage découlant de l'utilisation d'un aéronef.

Plus d'une méthode peut être utilisée pour déterminer la valeur d'un avantage imposable découlant de l'utilisation d'un aéronef. Cette valeur est déterminée en fonction des faits propres à chaque situation. Néanmoins, dans tous les cas, la méthode choisie doit permettre d'établir une valeur qui se rapproche de façon raisonnable de la juste valeur de l'avantage reçu, c'est-à-dire du montant qu'une personne aurait eu à payer pour obtenir le même avantage d'une société dont elle n'est pas actionnaire, et ce, peu importe les fins pour lesquelles le bien avait été initialement acquis par la société<sup>3</sup>.

Ainsi, dans certaines situations, la méthode consistant à ajouter un avantage dont la valeur équivaut aux coûts raisonnables pour la location d'un aéronef semblable d'un tiers non apparenté, en fonction du nombre d'heures d'utilisation personnelle de l'aéronef, peut représenter une évaluation raisonnable de l'avantage reçu<sup>4</sup>. Lorsque le contribuable pilote lui-même l'aéronef, le taux horaire devrait exclure la partie des frais qui se rapporte au pilote<sup>5</sup>. Toutefois, cette méthode n'est normalement pas admise lorsque le contribuable se comporte comme s'il était le propriétaire véritable de l'aéronef<sup>6</sup>.

Il est également possible d'utiliser la méthode déterminant la valeur de cet avantage en fonction des frais de fonctionnement et du montant déduit au titre de l'amortissement par la société à l'égard de l'aéronef, selon la proportion d'utilisation personnelle de celui-ci par l'actionnaire. Dans un tel cas, la valeur de l'avantage devrait normalement être calculée comme suit<sup>7</sup> :

---

<sup>3</sup> Voir notamment *Youngman c. La Reine*, 90 DTC 6322, [1990] 2 C.T.C. 10 (C.A.F.), et *Canada c. Fingold*, [1998] 1 RCF 406 (C.A.F.); *Arpeg Holding Ltd. c. La Reine*, [2008] 2 C.T.C. 140 (C.A.F.); Agence du revenu du Québec, Lettre d'interprétation 18-044768-001, « Acquisition d'un hélicoptère », 23 mai 2019; 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 2014-0527841I7, « Avantage imposable pour aéronef », 3 mars 2015, par. 51 à 54, 99 et 100, à laquelle nous avons souscrit.

<sup>4</sup> Agence du revenu du Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2 (archivé), « Avantage accordé à un actionnaire », 28 décembre 2006, par. 23.

<sup>5</sup> *Drapeau c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCQ 3553, par. 179.

<sup>6</sup> Agence du revenu du Québec, Lettre d'interprétation 16-034235-001, « Frais d'utilisation d'un aéronef », 30 avril 2018 et Lettre d'interprétation 18-044768-001, *supra*, note 3.

<sup>7</sup> *SLX Management inc. c. R.*, 2010 CCI 148; *Edward Laurence v. MNR* [1987] 1 C.T.C. 2234, 87 DTC 173; *Yorkton Broadcasting Co. v. Minister of National Revenue*, [1987] 1 C.T.C. 2222, 87 D.T.C. 165; *Tercier v. Minister of National Revenue*, [1984] C.T.C. 2629; *Starky v. Minister of National Revenue*, 61 DTC 360; Lettre d'interprétation 16-034235-001, *supra*, note 6 et Lettre d'interprétation 15-026148-001, *supra*, note 3.



Pourcentage que représente l'utilisation personnelle de l'aéronef par le contribuable sur l'utilisation totale de l'aéronef multiplié par le total des dépenses engagées par la société relativement à l'aéronef et de l'amortissement qu'elle a déduit

Moins

Montant payé par le contribuable à la société pour l'utilisation de l'aéronef.

Rappelons que peu importe la méthode choisie, le fait que des frais relatifs à l'utilisation d'un aéronef aient été facturés au contribuable n'a aucune incidence sur la détermination du montant que celui-ci aurait eu à déboursier, dans des circonstances semblables, pour obtenir d'une société dont il n'est pas actionnaire le même avantage<sup>8</sup>. Toutefois, ces frais payés par le contribuable devront être considérés dans le montant à inclure dans le calcul de son revenu au titre de l'avantage imposable dont il a bénéficié.

La détermination de la méthode qui représente le plus adéquatement la valeur d'un avantage imposable constitue une question de fait qui doit être analysée en fonction de l'ensemble des circonstances et des faits propres à chaque situation. Ces faits sont laissés à votre appréciation. En l'espèce, la méthode que vous avez sélectionnée pour déterminer la valeur de l'avantage nous semble raisonnable dans les circonstances.

## QUESTION 2

Dans le cas où la méthode retenue pour déterminer la valeur d'un avantage imposable relatif à un aéronef s'appuie sur l'ensemble des frais de fonctionnement et de la déduction pour amortissement, est-ce le montant déduit par la société au titre de l'amortissement comptable ou celui déduit au titre de l'amortissement fiscal qui doit être considéré?

## RÉPONSE 2

Les tribunaux qui ont utilisé cette méthode de calcul pour déterminer la valeur d'un avantage imposable relativement à l'utilisation d'un aéronef ont tenu compte de l'amortissement fiscal<sup>9</sup>. Par conséquent, nous sommes d'avis que, en règle générale, c'est l'amortissement fiscal qui est pris en compte pour l'application de cette méthode.

---

<sup>8</sup> Lettre d'interprétation 15-026148-001, *supra*, note 3.

<sup>9</sup> Voir note 7.

~~~~~

Toutefois, nous sommes d'avis qu'il faut également considérer la jurisprudence qui porte sur les principes généraux applicables à la détermination de la valeur d'un avantage imposable. À cet effet, il est établi que la valeur d'un avantage imposable devant être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable doit équivaloir à la juste valeur de l'avantage reçu¹⁰.

Dans certaines situations, retenir l'amortissement fiscal d'un bien pour l'application de cette méthode pourrait mener à un résultat qui ne représenterait pas adéquatement la juste valeur de l'avantage octroyé à un contribuable et retenir l'amortissement comptable serait alors préférable. Par exemple, cela pourrait survenir si, conformément à la politique fiscale, le régime d'imposition permettait un amortissement accéléré de ce bien, ou si, considérant que l'amortissement fiscal est facultatif contrairement à l'amortissement comptable¹¹, la société avait déduit un montant moindre que le maximum permis au titre de l'amortissement de ce bien dans le calcul de son revenu. En effet, un contribuable pourrait autrement voir la valeur de son avantage imposable fortement réduite, lorsqu'il n'y a eu aucun montant déduit au titre de l'amortissement par la société.

Compte tenu que pour l'application de la méthode retenue, l'amortissement fiscal prévaut, sauf si le résultat ainsi obtenu ne s'avérait pas adéquat, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, l'amortissement fiscal doit être pris en compte.

¹⁰ Voir note 3.

¹¹ La comptabilisation de l'amortissement est déterminée selon les principes comptables généralement reconnus applicables au contexte.