



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 4 MAI 2021

OBJET : **TRANSFERT D'UN IMMEUBLE ENTRE SOCIÉTÉS – AVANTAGE À L'ACTIONNAIRE**
N/RÉF. : 20-053252-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** concernant les conséquences fiscales découlant d'un transfert d'immobilisations entre deux sociétés.

Faits

Les faits que vous nous avez présentés sont les suivants :

1. La société *****, ci-après « Société A », a œuvré dans le secteur de la gestion immobilière.
2. Elle a été constituée le ***** 20X1 en vertu de la Loi sur les sociétés par actions¹.
3. Elle a été immatriculée le ***** 20X1 au registre des entreprises et radiée d'office à la suite d'une dissolution volontaire le ***** 20X8.
4. Vous mentionnez que lors de la vente des *****, ci-après « Immeubles », détaillée ci-dessous, les actionnaires de Société A étaient les suivants² :
 - Actionnaire A et Actionnaire B, qui détiennent chacun ***** des actions de Société A;

¹ RLRQ, c. S-31.1.

² *****.



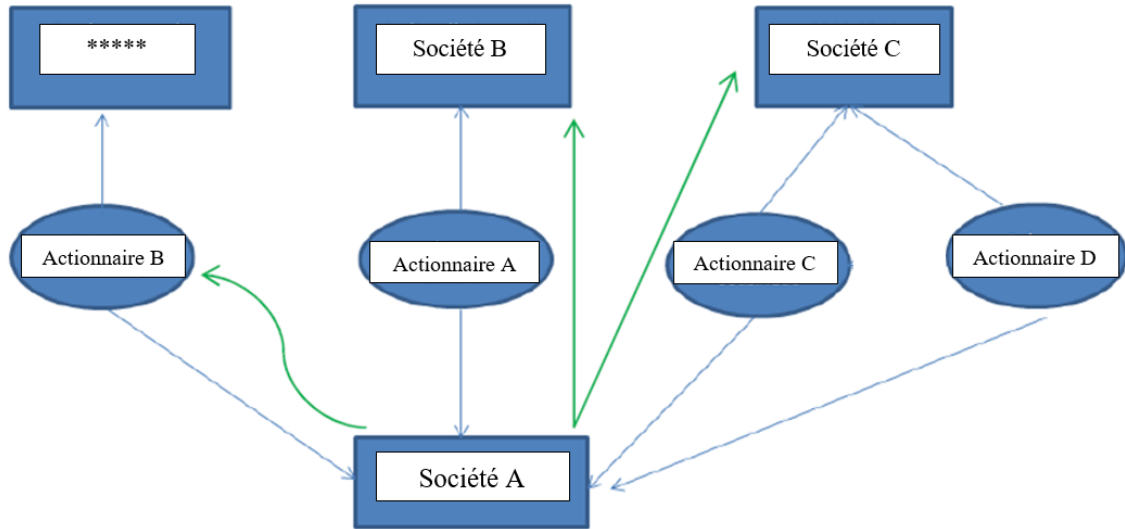
- Actionnaire C et *****, ci-après « Actionnaire D », qui détiennent chacun ***** des actions de Société A.
5. Chaque actionnaire de Société A est également actionnaire d'une autre société :
- Actionnaire B détient ***** des actions de la société *****.
 - Actionnaire A détient ***** des actions de la société *****, ci-après « Société B ».
 - Actionnaire C et Actionnaire D détiennent chacun ***** des actions de *****, ci-après « Société C ».
6. Le ***** 20X2, Société A fait l'acquisition d'un terrain à ***** pour le prix de ***** \$.
7. Société A y fait construire une bâtisse comprenant dix Immeubles.
8. Au cours des années qui suivent, Société A effectue les ventes d'Immeubles suivantes pour un montant total de ***** \$:

Immeubles

Date	Acheteur	Avant contrat	Prix	
20X4-*****	D	TIERS NON LIÉ	20X2-*****	***** \$
20X6-*****	E	TIERS NON LIÉ	20X6-*****	***** \$
20X6-*****	F	TIERS NON LIÉ	20X6-*****	***** \$
20X7-*****	G	TIERS NON LIÉ		***** \$
20X7-*****	H	TIERS NON LIÉ		***** \$
20X7-*****	I	TIERS NON LIÉ		***** \$
20X7-*****	A	Société C		***** \$
20X7-*****	J	Société C		***** \$
20X7-*****	B	Société B		***** \$
20X7-*****	C	Actionnaire B		***** \$

- 3 -

9. Le tableau suivant présente la structure corporative ainsi que les ventes d'Immeubles (en vert) effectuées à Actionnaire B, à Société C et à Société B.



10. Vous mentionnez qu'il existe un lien de dépendance de fait entre les quatre actionnaires de Société A conformément au paragraphe c de l'article 18 de la Loi sur les impôts³, ci-après « LI »⁴.

Questions

Concernant les ventes des Immeubles A et J par Société A à Société C ainsi que la vente de Immeuble B par Société A à Société B, vous souhaitez obtenir notre position sur les questions suivantes :

1. Peut-on considérer que les ventes des Immeubles A, B et J par Société A sont effectuées à l'avantage de Société C et de Société B? Plus précisément, vous désirez savoir si l'analyse de cette question doit être effectuée en se limitant uniquement à l'avantage dont peut bénéficier la société qui fait l'acquisition

³ Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3).

⁴ Comme mentionné dans votre demande, cette qualification n'est pas visée par la présente demande. Nous tiendrons donc pour acquis aux fins de la présente interprétation qu'il existe bel et bien un lien de dépendance entre Actionnaire A, Actionnaire B, Actionnaire C et Actionnaire D.

~~~~~

d'un Immeuble sous la juste valeur marchande, ou s'il faut considérer le fait que l'actionnaire peut ne pas voir d'avantage à détenir cet actif dans l'une ou l'autre des sociétés dont il est actionnaire et qu'une vente ultérieure ne ferait aucune différence relativement au bénéfice qu'il pourrait lui-même en tirer en se versant, par exemple, des dividendes?

2. Est-ce que l'application de l'article 314 de la LI est justifiée dans les circonstances?

### Analyse

L'article 314 de la LI prévoit ce qui suit :

**314.** Tout paiement ou transfert à une autre personne, suivant les instructions ou avec le consentement du contribuable, d'argent, de droits ou de biens pour l'avantage du contribuable ou pour celui de cette personne, autre que celui résultant du partage d'une rente de retraite effectué conformément aux articles 158.3 à 158.8 de la Loi sur le régime de rentes du Québec (chapitre R-9) ou à toute disposition semblable d'un régime équivalent au sens de cette loi, est réputé avoir été reçu par le contribuable et doit être inclus dans le calcul de son revenu, dans la mesure où il le serait s'il en avait reçu lui-même le paiement ou si le transfert lui avait été fait.

Les principes énoncés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Neuman*<sup>5</sup> sur l'objet et les conditions d'application du paragraphe 56(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu<sup>6</sup>, ci-après « LIR », s'appliquent à l'article 314 de la LI, lequel est une disposition pratiquement identique<sup>7</sup>.

Dans l'arrêt *Neuman*<sup>8</sup>, la cour expose ainsi les conditions d'application et l'objet du paragraphe 56(2) de la LIR :

32 Le paragraphe 56(2) énonce dans son libellé même les quatre conditions préalables à son application :

- (1) le paiement doit être fait à une autre personne que le contribuable à l'égard duquel une nouvelle cotisation est établie;

---

<sup>5</sup> *Neuman c. M.R.N.*, [1998] 1 R.C.S. 77.

<sup>6</sup> Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5<sup>e</sup> suppl.)).

<sup>7</sup> *Labrosse c. Québec*, 2011 QCCA 1592, paragr. 93.

<sup>8</sup> *Neuman c. M.R.N.*, *supra*, note 5.

(2) la répartition doit être fait suivant les instructions ou avec l'accord du contribuable à l'égard duquel une nouvelle cotisation est établie;

(3) le paiement doit être fait au profit du contribuable à l'égard duquel une nouvelle cotisation est établie ou à une autre personne à titre d'avantage que ce contribuable souhaitait voir accorder à cette autre personne;

(4) le paiement aurait été inclus dans le revenu du contribuable à l'égard duquel une nouvelle cotisation est établie si ce dernier l'avait reçu lui-même.

[...]

35 Une grande partie de mon analyse sera consacrée à l'examen des conclusions tirées dans *McClurg*. Mais avant de passer à cet arrêt, je tiens à faire quelques observations pour bien situer le présent débat dans son contexte. Premièrement, le par. 56(2) vise à empêcher l'évitement fiscal au moyen du fractionnement du revenu; il s'agit cependant d'une disposition particulière relative à l'évitement fiscal, et non d'une disposition générale interdisant le fractionnement du revenu. En fait, dans la LIR, [TRADUCTION] « aucun mécanisme général n'empêche le fractionnement du revenu » (V. Krishna et J.A. VanDuzer, « Corporate Share Capital Structures and Income Splitting : *McClurg v. Canada* » (1992-93), 21 Can. Bus. L.J. 335, à la p. 367). Le paragraphe 56(2) ne peut s'appliquer pour empêcher le fractionnement du revenu que lorsque les quatre conditions préalables à son application sont précisément remplies<sup>9</sup>.

[Références omises]

Dans l'affaire *Winter c. Canada*<sup>10</sup>, la Cour d'appel fédérale a ajouté une condition implicite à l'application du paragraphe 56(2) de la LIR. Cette condition a d'ailleurs été confirmée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Neuman*<sup>11</sup>. Lorsque le contribuable, qui a consenti ou donné les instructions pour le paiement ou le transfert à une autre personne, n'avait lui-même aucun droit au versement effectué ou au bien transféré, le bénéficiaire ou le cessionnaire ne doit pas avoir été assujéti à l'impôt sur l'avantage qu'il a reçu<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> *Neuman c. M.R.N.*, *supra*, note 5, paragr. 32 et 35.

<sup>10</sup> *Winter c. Canada*, [1991] 1 C.F. 585 (Cour d'appel fédérale).

<sup>11</sup> *Neuman c. M.R.N.*, *supra*, note 5, paragr. 53.

<sup>12</sup> *Winter c. Canada*, *supra*, note 10, paragr. 13.

1. Peut-on considérer que les ventes des Immeubles A, B et J par Société A sont effectuées à l'avantage de Société C et de Société B?

La troisième condition de l'article 314 de la LI est que le paiement ou le transfert doit être fait pour l'avantage du contribuable à l'égard duquel la cotisation est établie ou pour celui de la personne à qui le paiement ou le transfert a été fait.

Le terme « avantage » doit être interprété de manière large. En effet, dans l'affaire *Youngman c. La Reine*<sup>13</sup>, la Cour fédérale a mentionné ce qui suit concernant le paragraphe 15(1) de la LIR, soit l'article concordant à l'article 111 de la LI qui réfère également à la notion d'« avantage » :

*18 Paragraph 15(1)(c) of the Income Tax Act provides in effect that where a corporation has conferred a benefit or advantage on a shareholder, otherwise than in the circumstances related in paragraphs (d), (e) and (f), the amount or value thereof shall be included in the shareholder's income for the year, except to the extent that it is a deemed dividend under section 84. There is no definition of "benefit" or "advantage" in the Act and the words are thus capable of the broadest possible interpretation. Nor is there any simple, prescribed formula for resolving any question of shareholder benefit within the meaning of paragraph 15(1)(c). Essentially, each case must be decided on its own particular facts.*

En l'espèce, nous comprenons des faits que les quatre actionnaires de Société A ont donné les instructions ou consenti à la vente des Immeubles A, B et J pour une contrepartie qui est inférieure à leur juste valeur marchande. Ceux-ci souhaitaient donc accorder à ces sociétés un avantage. S'ils n'avaient pas souhaité accorder d'avantage à ces sociétés, ils auraient vendu les Immeubles à un prix équivalant à leur juste valeur marchande.

Or, il est reconnu que la vente ou le transfert d'un bien pour une contrepartie inférieure à sa juste valeur marchande peut occasionner l'application du paragraphe 56(2) de la LIR et de l'article 314 de la LI<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> *Youngman c. La Reine*, [1986] 2 C.T.C. 475.

<sup>14</sup> Voir notamment *Charland c. Québec*, 2015 QCCQ 6262; *165387 Canada inc. c. Québec*, 2015 QCCQ 7932; *Duclos c. Québec*, 2010 QCCQ 12093; *D'Andrea c. La Reine*, 2001 CCI 298; *James v. MNR*, 2001 DTC 5075; Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2015-07-011 « Paragraphes 15(1), 56(2) et 246(1) », 22 juillet 2015; Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-335R2 « Paiements indirects », 12 juillet 2004; Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2007-0238221E5 « *Rights of musician – transfer* », 14 avril 2009.

~~~~~

Ainsi, en ce qui a trait à la troisième condition d'application de l'article 314 de la LI, nous sommes d'avis que les ventes des Immeubles A et J ont été effectuées à l'avantage de Société C et la vente de Immeuble B à l'avantage de Société B, étant donné que ces sociétés ont bénéficié d'un avantage lors de l'acquisition de ces Immeubles à un prix inférieur à leur juste valeur marchande.

2. Est-ce que l'application de l'article 314 de la LI est justifiée dans les circonstances?

L'article 314 de la LI vise « essentiellement à empêcher un contribuable d'éviter le paiement d'un impôt par le versement à un tiers des revenus qu'il aurait autrement reçus »¹⁵.

Cet article sous-tend une situation tripartite impliquant un contribuable qui fait en sorte, de par ses instructions ou son influence, qu'une autre personne fasse un paiement ou un transfert à une troisième personne pour son propre avantage ou pour l'avantage de la troisième personne qu'il désire avantager.

Dans votre demande, vous référez avec raison à la cause *D'Andrea c. La Reine*¹⁶ de la Cour canadienne de l'impôt pour déterminer le traitement fiscal applicable.

Dans cette décision, John D'Andrea, le contribuable, était directeur des opérations et avait le contrôle de « fait » d'une société qui a acheté un terrain pour 1,2 million de dollars. La société a ensuite vendu le terrain pour la somme d'environ 1,8 million de dollars à 1317424 Ontario Inc., détenue à 50 % par les Chippewas et à 50 % indirectement par M. D'Andrea par l'intermédiaire d'une autre société, 1075111 Ontario Inc. Or, à l'époque, le terrain avait plutôt une juste valeur marchande d'environ 3,7 millions de dollars.

La Cour canadienne de l'impôt a analysé si le ministre a inclus à juste titre dans le calcul du revenu de M. D'Andrea l'excédent de la juste valeur marchande du terrain sur son prix de vente, et ce, en application du paragraphe 56(2) de la LIR. La cour a conclu ce qui suit :

[24] Le transfert du bien à la nouvelle société a été effectué au profit de 1075111 Ontario Inc. et des Chippewas. Je conclus que l'appelant voulait accorder l'avantage à 1075111 Ontario Inc. étant donné qu'il en était l'unique propriétaire.

¹⁵ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 18-043523-001 « Partage de commissions – Représentant d'un courtier en épargne collective », 5 octobre 2018.

¹⁶ *D'Andrea c. La Reine*, *supra*, note 14.

~~~~~

[25] Si le bien avait été transféré directement à l'appelant et aux Chippewas, la moitié de la valeur du bien aurait été incluse dans le revenu de l'appelant en application du paragraphe 15(1) de la Loi.

[26] Par conséquent, je conclus que le ministre a eu raison d'inclure la somme de 1 877 500 \$ dans le revenu de l'appelant, à condition qu'il puisse s'acquitter du fardeau qui lui incombe suivant le paragraphe 152(4).

Dans la situation que vous nous avez soumise, quatre contribuables (Actionnaire A, Actionnaire B, Actionnaire C et Actionnaire D) ont accepté que la société dont ils détiennent ensemble \*\*\*\*\* des actions (Société A) transfère un Immeuble à Actionnaire B, un Immeuble à Société B (dont \*\*\*\*\* des actions est détenue par Actionnaire A) et deux Immeubles à Société C (dont \*\*\*\*\* des actions est détenue \*\*\*\*\* par Actionnaire C et Actionnaire D) en échange d'une contrepartie inférieure à leur juste valeur marchande.

Malgré que chaque actionnaire pris isolément ne pouvait pas forcer la vente par Société A des Immeubles sous la juste valeur marchande en faveur de lui-même, de Société B ou de Société C étant donné qu'aucun actionnaire ne contrôlait seul Société A, nous comprenons que chaque actionnaire a tout de même donné l'instruction ou consenti à ces ventes de manière à permettre l'application de l'article 314 de la LI. Cette conclusion est supportée par le fait que chaque actionnaire a directement ou indirectement bénéficié des ventes des Immeubles sous leur juste valeur marchande à Actionnaire B, à Société B et à Société C et que nous n'avons pas d'informations voulant que l'un de ces actionnaires se soit opposé à celles-ci.

De plus, pour que l'article 314 de la LI s'applique, le contribuable ne doit pas nécessairement avoir le pouvoir de forcer la vente. Cet article mentionne « suivant les instructions ou avec le consentement du contribuable ». L'utilisation de l'expression « avec le consentement du contribuable » est, à notre avis, plus large et peut viser des situations où le contribuable consent à un paiement ou à un transfert.

Cette conclusion est également soutenue par la décision *9105-2811 Québec inc.* de la Cour du Québec<sup>17</sup>.

Dans cette cause, trois particuliers étaient actionnaires à parts égales et administrateurs de la société 9105-2811 Québec inc. La société avait acquis un terrain au début des années 2000. Au mois de janvier 2004, les actionnaires et administrateurs projetaient de construire six unités de condominium sur ce terrain. Ils décidèrent à ce moment que

---

<sup>17</sup> *9105-2811 Québec inc. c. Québec*, 2013 QCCQ 5818.



~~~~~

chaque actionnaire acquerrait, à des fins de revente, deux condominiums. La construction s'est terminée au printemps 2005. Le 10 juin 2005, la société vendit les unités aux actionnaires ou à des membres de leur famille. La société vendit une unité de condominium à l'un des actionnaires et une autre au fils de cet actionnaire, une unité au deuxième actionnaire, une unité au frère de celui-ci, une unité au petit-fils du troisième actionnaire et une autre à un ami d'enfance de ce troisième actionnaire. Les acquéreurs de ces six unités ne les habitèrent pas, mais les revendirent quelques semaines plus tard pour une somme plus élevée que leur coût d'acquisition.

Dans ce dossier, Revenu Québec a cotisé la société en vertu de l'article 424 de la LI puisque la société avait attribué à des actionnaires ou à leurs profits des condominiums pour une contrepartie inférieure à leur juste valeur marchande. Revenu Québec a également cotisé l'actionnaire qui n'a pas acquis personnellement de condominium en vertu de l'article 314 de la LI et les deux autres actionnaires en vertu des articles 111 et 314 de la LI.

En ce qui a trait à l'analyse des cotisations émises aux actionnaires de la société, la cour a mentionné ce qui suit :

30 Les actionnaires ont été cotisés sur la base des articles 111 et 314 LI. Pour les fins d'application de l'article 111 LI, les faits doivent démontrer que la Société a accordé un avantage à un actionnaire. C'est ce que le Tribunal conclut.

31 Pour les fins de l'article 314 LI, les faits doivent démontrer un transfert à une personne, suivant les instructions ou avec le consentement du contribuable. Les faits démontrent que les 3 actionnaires et administrateurs de la Société ont approuvé les transferts des unités en faveur de membres de la famille ou ami des actionnaires. Ces faits une fois prouvés, sont suffisants pour déclencher l'application de l'article 314 LI.

La cour a donc tiré une telle conclusion des faits malgré qu'aucun lien particulier entre les actionnaires n'était mentionné et qu'aucun de ceux-ci ne pouvait, à lui seul, forcer le transfert.

Dans la présente demande, nous sommes d'avis que toutes les conditions d'application de l'article 314 de la LI sont remplies relativement aux ventes d'Immeubles effectuées par Société A en faveur de Société B et de Société C.

~~~~~

En effet, le transfert est effectué à une personne autre que le contribuable à l'égard duquel la nouvelle cotisation est établie. Le transfert est fait suivant les instructions ou avec l'accord du contribuable à l'égard duquel la nouvelle cotisation est établie. Le transfert est fait au profit d'une personne autre que le contribuable à titre d'avantage que ce dernier souhaitait voir accorder à cette personne. Le paiement aurait été inclus dans le revenu du contribuable à l'égard duquel la nouvelle cotisation est établie si ce dernier l'avait reçu lui-même. Finalement, ni Société B ni Société C ne sont assujetties à l'impôt sur l'avantage reçu lors du transfert.

Nous sommes donc d'avis que l'application de l'article 314 de la LI est justifiée dans les circonstances. Par conséquent, \*\*\*\*\* de l'avantage octroyé à Société C doit être inclus dans le calcul du revenu de Actionnaire D et \*\*\*\*\* dans celui de Actionnaire C, et \*\*\*\*\* de l'avantage octroyé à Société B doit être inclus dans le calcul du revenu de Actionnaire A. En effet, si le transfert avait été fait en faveur de ces particuliers au lieu de Société C et Société B, ceux-ci auraient dû inclure le montant de l'avantage dans le calcul de leur revenu à titre d'avantage à l'actionnaire conformément à l'article 111 de la LI.

\*\*\*\*\*.

### Commentaires

Pour déterminer si un paiement ou un transfert a été effectué à titre d'avantage qu'un contribuable (Actionnaire A, Actionnaire C et Actionnaire D) désirait voir accorder à une autre personne aux fins de l'application de l'article 314 de la LI, il est nécessaire d'analyser s'il existe un avantage pour la personne qui le reçoit (Société B et Société C), et non pour les contribuables qui désiraient avantager ces sociétés.

En droit fiscal, chaque société est une entité imposable distincte. L'analyse doit donc se limiter à l'avantage dont bénéficie la société qui fait l'acquisition d'un Immeuble sous sa juste valeur marchande.

À cet effet, la Cour fédérale a mentionné ce qui suit dans la décision *Vine Estate*<sup>18</sup> :

*48 In the final analysis, despite every sympathy for the taxpayer, there is a basic principle of corporate and tax law that leaves him with a difficult if not impossible burden to discharge. It is that corporations have an identity independent from their shareholders and obviously separate and independent from each other. The fact that the shares in one or more corporations are owned by the same shareholder or shareholders cannot destroy that independent identity.*

---

<sup>18</sup> *Vine Estate v. R.*, 29 D.T.C. 5528.

~~~~~

Ce principe est conforme avec le droit civil qui prévoit que les personnes morales ont une personnalité juridique et la pleine jouissance des droits civils¹⁹. La personnalité juridique d'une personne morale est distincte de celle de ses actionnaires²⁰ ou des autres sociétés détenues par ses actionnaires.

D'ailleurs, la Cour d'appel fédérale dans la décision *Lambert*²¹ a confirmé que le paragraphe 56(2) de la LIR permet au ministre du Revenu national d'inclure, dans le revenu d'une personne qui a donné les instructions ou consenti à un paiement entre deux sociétés dont elle est actionnaire, l'avantage reçu par l'une de ses sociétés.

Vous mentionnez que Actionnaire A, Actionnaire B, Actionnaire C et Actionnaire D ont entre eux un lien de dépendance de fait au sens du paragraphe c de l'article 18 de la LI et qu'en conséquence, les ventes d'Immeubles par Société A à Société B et à Société C sont réputées être réalisées à leur juste valeur marchande conformément au sous-paragraphe i du paragraphe c de l'article 422 de la LI. Or, pour que ce sous-paragraphe s'applique, il est nécessaire que le contribuable qui aliène un bien (Société A) ait un lien de dépendance avec la personne en faveur de qui le bien est aliéné (Société B et Société C). Nous n'avons pas assez d'informations pour nous positionner sur l'existence d'un lien de dépendance de fait entre Société A, Société B et Société C. Toutefois, l'existence ou non d'un tel lien n'a pas d'impact sur notre conclusion concernant l'application de l'article 314 de la LI puisque celui-ci ne nécessite pas la présence d'un lien de dépendance.

Conclusion

Ainsi, nous sommes d'avis que ***** de l'avantage octroyé à Société C doit être inclus dans le calcul du revenu de Actionnaire D, ***** dans celui de Actionnaire C, et que l'avantage octroyé à Société B doit être inclus dans le calcul du revenu de Actionnaire A, en vertu de l'article 314 de la LI.

¹⁹ Articles 298 et 301 du Code civil du Québec.

²⁰ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 16-034816-001 « Avantage à l'actionnaire », 13 juillet 2017.

²¹ *Lambert c. La Reine*, 2004 CAF 389.