



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 15 OCTOBRE 2021

OBJET : **AVANTAGE À L'ACTIONNAIRE – UTILISATION D'UN AÉRONEF**
N/RÉF. : 21-054870-001

La présente donne suite à votre demande d'interprétation ***** concernant le calcul de la valeur d'un avantage accordé à un actionnaire pour l'utilisation personnelle d'un aéronef, pour l'application de l'article 111 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

QUESTION

À la suite du jugement rendu par le juge Daniel Dortélus de la Cour du Québec dans l'affaire *Pelletier*¹, vous vous demandez si la position de Revenu Québec énoncée dans la lettre d'interprétation 19-049793-001² demeure inchangée quant à l'utilisation du montant demandé par une société au titre de l'amortissement fiscal d'un aéronef pour calculer la valeur de l'avantage imposable à un actionnaire découlant de l'utilisation personnelle de cet aéronef.

Autrement dit, vous nous demandez si l'amortissement comptable devrait maintenant être utilisé pour établir la valeur de l'avantage imposable, plutôt que l'amortissement fiscal, comme semble le préconiser le juge Dortélus dans l'affaire *Pelletier*.

RÉPONSE

Il est maintenant bien établi par la jurisprudence que la valeur de l'avantage imposable conféré par une société à son actionnaire doit être déterminée en fonction de la juste

¹ *Pelletier c. Agence du revenu du Québec*, 2021 QCCQ 670.

² Revenu Québec, Lettre d'interprétation 19-049793-001, « Avantage – Utilisation d'un aéronef et qualification de l'amortissement », 22 mai 2020.

valeur de l'avantage reçu, c'est-à-dire le montant qu'il lui en aurait coûté pour obtenir le même avantage s'il n'avait pas été un actionnaire³. La Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Youngman*⁴ 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 avec laquelle il n'aurait aucun lien de dépendance.

Pour effectuer le calcul de la valeur de l'avantage conféré à un actionnaire qui utilise à des fins personnelles l'aéronef d'une société, la méthode de détermination de la valeur de l'avantage en fonction de la proportion que représente l'usage à des fins personnelles de l'aéronef des frais de fonctionnement et du montant au titre de la déduction pour amortissement fiscal, ci-après « DPA », a été à quelques reprises évoquée par la jurisprudence et peut s'avérer adéquate dans certaines circonstances⁵.

Toutefois, même si cette méthode a déjà été discutée et utilisée dans certaines décisions impliquant l'inclusion d'un avantage imposable dans le calcul du revenu d'un actionnaire d'une société qui utilise l'aéronef de celle-ci à des fins personnelles, ces décisions ne portent généralement pas sur la détermination de la valeur de l'avantage imposable et, jusqu'à la décision *Pelletier*, l'utilisation de l'amortissement fiscal n'avait jamais été contestée.

À titre d'exemple, dans la décision *Starky*, deux méthodes d'évaluation ont été soumises et jugées raisonnables. Dans cette affaire, comme aucun carnet de vol n'était disponible pour les années 1950 et 1951, le ministre du Revenu national a établi la valeur de l'avantage à 25 % des frais de fonctionnement et du montant de la DPA relatifs à l'aéronef. Pour les années 1952 à 1954, le ministre a calculé la valeur de l'avantage avec un taux horaire de 15 \$ appliqué aux heures de vol de nature personnelle observées dans le carnet de vol. L'actionnaire considérait que les cotisations établies pour les années 1950 et 1951 à son égard étaient excessives, car le montant de la DPA était pris en compte dans le calcul de l'avantage. Il soutenait que l'amortissement devait être exclu

³ Voir notamment *Youngman c. La Reine*, 90 DTC 6322, [1990] 2 C.T.C. 10 (C.A.F.), *Canada c. Fingold*, [1998] 1 RCF 406 (C.A.F.), *Arpeg Holding Ltd. c. La Reine*, 2008 CAF 31, Revenu Québec, Lettre d'interprétation 18-044768-001, « Acquisition d'un hélicoptère », 23 mai 2019, Lettre d'interprétation 19-049793-001, « Avantage – Utilisation d'un aéronef et qualification de l'amortissement », 22 mai 2020, 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 souscrivons.

⁴ *Youngman c. La Reine*, *supra*, note 3.

⁵ Voir notamment les décisions suivantes : *Starky c. MRN*, 61 DTC 360 (C.A.I.), *Tercier c. MRN*, 84 DTC 1620 (C.C.I.), *Laurence c. MRN*, 87 DTC 173 (C.C.I.), *Mid-West Feed Ltd c. MRN*, 87 DTC 394 (C.C.I.), *SLX Management c. La Reine*, 2010 CCI 148, *Pelletier c. Agence du Revenu du Québec*, *supra*, note 1.

des frais de fonctionnement lors du calcul de la valeur de l'avantage. En se référant au jugement *Canim Lake Sawmills Limited*⁶, dans lequel les frais de fonctionnement et le montant au titre de la DPA pouvant être déduits dans le calcul du revenu de la société ont été limités en fonction du pourcentage d'utilisation de l'appareil à des fins d'affaires, le juge explique :

If the submission advanced by Mr. Starky in the present appeal were to be concurred in, namely, that since depreciation of an airplane goes on, [...] therefore all the depreciation should be deducted by the company and no part thereof should be included in the valuation of the benefit received by the shareholder who has made use of the plane, then it would seem to me that, in the Canim Lake Sawmills case, the Court would have allowed 100 % of the depreciation incurred by that company as a deduction rather than only 85 %. By inference, also, from the judgment in that case, it may be assumed that, since 15 % of the use of the sawmill company's plane was attributable to its personal use by the company president, then 15 % of the depreciation on the plane, or the proportion not allowed to the company as a deduction, would be included as part of the value of the benefit conferred upon the said sawmill-company president when he came to be assessed on his personal income. That being the case in connection with depreciation, it is my opinion that the same reasoning would apply to other fixed costs such as those already referred to.

Pour les années 1952 à 1954, en comparant la valeur de l'avantage basée sur un taux horaire de 15 \$ au montant qui aurait été calculé si on avait multiplié les frais de fonctionnement plus la DPA par le pourcentage d'utilisation personnelle de l'appareil, le juge a conclu que cette valeur était raisonnable dans les circonstances. Par conséquent, la cotisation du ministre a été jugée non excessive et l'appel du contribuable a été rejeté.

Dans la décision *Tercier*, la société *Tercier Motors Ltd* a déduit les frais de fonctionnement de l'appareil ainsi qu'un montant au titre de la DPA dans le calcul de son revenu. Le ministre du Revenu national a refusé certaines dépenses, en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1 (5^e suppl.)), ci-après « LIR », alléguant qu'elles n'avaient pas été engagées par la société à des fins d'affaires, et il a attribué un avantage imposable du même montant à l'actionnaire de la société. M. Tercier soutenait qu'une partie du montant déduit au titre de la DPA par la société ne devrait pas entrer dans le calcul de son avantage imposable. En faisant référence aux décisions *Canim Lake Sawmills Limited* et *Starky*, le juge a conclu que les

⁶ *Canim Lake Sawmills Limited c. MRN*, 61 DTC 1035 (Cour de l'Échiquier).

dépenses relatives à l'utilisation personnelle de l'hélicoptère, incluant le montant déduit par la société au titre de la DPA, devaient être refusées à titre de dépenses pour la société et imposables à titre d'avantage à l'actionnaire. Le juge n'a fait aucun commentaire en regard de la valeur de l'avantage.

Dans la décision *Laurence*, le calcul de l'avantage imposable a été établi en fonction des dépenses refusées à la société Yorkton en vertu des alinéas 18(1)a) et 20(1)a) de la LIR, soit en considérant la partie des frais de fonctionnement et du montant de la DPA qui correspond au pourcentage d'utilisation personnelle de l'appareil. Toutefois, la question en litige ne portait pas sur la détermination de la valeur de l'avantage, mais bien sur la proportion de l'utilisation personnelle de l'aéronef.

Nous comprenons de ces décisions que pour déterminer la valeur de l'avantage d'un actionnaire qui utilise un aéronef à des fins personnelles, le montant de la DPA de l'aéronef peut faire partie des frais de fonctionnement et que le calcul de la valeur de l'avantage imposable s'effectue en considérant uniquement la partie de ces frais correspondant au pourcentage d'utilisation personnelle de l'aéronef.

Dans la décision *SLX Management*, le juge a inclus dans le revenu de l'actionnaire un avantage évalué en fonction des dépenses refusées à la société liées à l'utilisation personnelle de l'aéronef, ce qui comprend les frais de fonctionnement et le montant au titre de la DPA que la société ne peut déduire en raison de cette utilisation personnelle. Toutefois, il n'a pas abordé la notion de valeur de l'avantage et n'a donc présenté aucune analyse pour conclure que les dépenses refusées correspondaient au prix que l'actionnaire aurait payé pour un tel avantage à une société dont il n'est pas actionnaire.

Récemment, dans la décision *Pelletier*, la Cour du Québec a eu à déterminer si la valeur d'un avantage découlant de l'utilisation personnelle d'un aéronef devait être calculée en utilisant le montant déduit au titre de la DPA par la société ou le montant de la déduction linéaire annuelle de 4 % reflétée dans les états financiers. Pour chaque année d'imposition, M. Pelletier s'imposait sur un dividende (sans recevoir le dividende en argent) correspondant à la valeur de l'avantage calculé en tenant compte du total des frais liés à l'aéronef, incluant la dépréciation comptable de celui-ci, multiplié par le pourcentage de son utilisation personnelle de l'aéronef pour l'année. Revenu Québec a modifié le calcul de la valeur de l'avantage conféré à M. Pelletier en substituant notamment l'amortissement comptable déduit dans les états financiers par l'amortissement fiscal maximal au taux dégressif de 25 % par année. En s'appuyant sur la preuve présentée, le juge conclut que l'utilisation de la déduction pour amortissement comptable (4 % linéaire) donnait une image qui se rapprochait davantage de la valeur de l'avantage ou de ce qu'un tiers aurait pu exiger dans les mêmes circonstances, en tenant

compte notamment du fait que l'amortissement de 4 % se rapprochait beaucoup plus de la dépréciation économique réelle de l'aéronef.

Nous comprenons de cette décision que, lorsque la méthode appropriée pour calculer le montant de l'avantage imposable est basée sur les frais de fonctionnement de l'aéronef multipliés par le pourcentage d'utilisation personnelle, le taux d'amortissement qui se rapproche le plus de la dépréciation économique réelle de l'aéronef constitue une mesure qui se rapproche davantage de la valeur de l'avantage conféré à l'actionnaire. De plus, cette décision démontre que la valeur de l'avantage conféré à un contribuable ne correspond pas toujours au montant des dépenses refusées à la société.

La détermination de ce qu'un tiers aurait eu à déboursier pour un avantage nécessite une analyse au cas par cas. Pour cette raison, il n'existe aucune méthode définitive pour déterminer la valeur d'un avantage imposable. Plus d'une méthode peut être utilisée, mais dans tous les cas, cette valeur doit être raisonnable dans les circonstances. Lorsque la méthode appropriée est celle des frais de fonctionnement de l'aéronef multipliés par le pourcentage d'utilisation personnelle, l'utilisation du taux d'amortissement doit permettre d'obtenir un résultat qui se rapproche de la valeur de l'avantage réellement conféré par la société à l'actionnaire. Dans certains cas, le montant déduit au titre de la DPA par la société pourra s'avérer adéquat alors que dans d'autres cas, le montant déduit au titre de l'amortissement comptable dans les états financiers sera plus adéquat. Aucune règle stricte ne peut être établie à cet égard.

D'ailleurs, cette position avait déjà été énoncée dans la lettre d'interprétation 19-049793-001⁷ dans les termes suivants :

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.

⁷ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 19-049793-001, *supra*, note 3.

- 6 -

En conclusion, dans le cas où la méthode retenue pour déterminer la valeur d'un avantage imposable relatif à un aéronef s'appuie sur le calcul des frais de fonctionnement de l'appareil multipliés par le pourcentage d'utilisation personnelle, l'amortissement fiscal déduit par la société demeure une mesure adéquate de la dépréciation de l'aéronef, à moins que l'amortissement comptable permette d'obtenir une valeur de l'avantage qui se rapproche davantage de ce que la société a réellement conféré à son actionnaire.

En espérant le tout à votre satisfaction, veuillez agréer, *****, nos salutations distinguées.