



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 AVRIL 2014

OBJET : **CARACTÈRE RAISONNABLE TANT DE LA RÉMUNÉRATION PAYÉE À
DES DIRIGEANTS DU PAYEUR QUE DES FRAIS DE GESTION PAYÉS À
UNE SOCIÉTÉ APPARENTÉE**
N/RÉF. : 13-019259-001

La présente fait suite au courriel ***** en regard du sujet décrit en rubrique; courriel qui m'a été acheminé pour que je lui donne la suite appropriée.

Vous voulez au départ savoir si Revenu Québec avait une politique semblable à celle de l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour évaluer le caractère raisonnable de la rémunération payée par une société à ses actionnaires-dirigeants.

D'autre part et au travers d'une série de questions spécifiques portant sur un cas de figure, vous vouliez aussi obtenir des éclaircissements notamment sur la façon de baliser la déductibilité de la rémunération payée aux actionnaires-dirigeants et d'établir le caractère raisonnable des frais de gestion payés à une société apparentée.

A) Rémunération versée à un actionnaire-dirigeant

L'ARC a fait savoir à maintes reprises¹ qu'il n'y a généralement pas matière à questionner le caractère raisonnable de la rémunération d'un actionnaire-dirigeant qui prend la forme d'un salaire ou d'un boni pour autant que son implication soit plus que passive, sauf dans la mesure où il en résulterait un avantage indu. Elle concède donc d'avance le caractère raisonnable de la rémunération versée à ce dernier.

¹ Notamment dans le document 2001-0074115 ou dans les Nouvelles techniques no 22 du 11 janvier 2002 ou encore no 30 du 31 mai 2004.

En fait, l'ARC reprend à son compte le postulat qu'on doit tirer des décisions rendues notamment dans les affaires *Gabco Limited v. MNR*², *A. L. Achbar v. SMRQ*³ et *Safety Boss Ltd*⁴, postulat qui fait école depuis et qui veut que tout dirigeant a droit à une rétribution en contrepartie de sa prestation ou de son implication et qu'elle soit en conséquence déductible puisqu'elle n'est pas, en soi, déraisonnable. La position de l'ARC est donc conforme à la jurisprudence fiscale sur ce sujet précis et Revenu Québec a toutes les raisons de la faire sienne.

Ce postulat propre à la rémunération des dirigeants, puisqu'il repose sur le principe que la valeur de la contrepartie payée par la société débitrice doit, d'une certaine manière, être corrélée et proportionnée avec l'ampleur et la valeur des services rendus, peut toutefois se transposer aux honoraires de gestion. En d'autres termes, la même approche peut présider à l'application du caractère raisonnable de ces deux postes de dépense. Dit encore autrement, la pratique de l'ARC évoquée plus haut est limitée à la rémunération, mais le principe qu'elle sous-tend – une certaine corrélation de la valeur de la fourniture et de sa contrepartie et advenant corrélation, on concède au plan pratique que l'administration fiscale n'ira pas plus loin – s'étend à d'autres postes de dépense.

B) Frais de gestion payés à une société

Avant de répondre à vos questions spécifiques, nous ferons la revue des principes généraux devant présider à l'appréciation du caractère raisonnable d'une dépense après avoir fait un commentaire d'ordre général sur le libellé de l'entente portant sur les frais de gestion.

L'entente intervenue le ***** fait état qu'un honoraire de gestion de ***** % du revenu brut est payable par une société à une seconde pour **sa gestion du groupe** et des frais qu'elle encourt en faveur de la première. Cette formulation de la clause prévoyant le paiement des frais de gestion n'est pas des plus heureuses. En effet, dans la mesure où le groupe corporatif qui fait l'objet de notre examen comportait plus que les deux sociétés dont on fait ici état, cette formulation donne à penser que la première société pourrait être appelée à payer à la seconde et à assumer des frais de gestion à l'acquit de

² 68 DTC page 5210 (Cour de l'Échiquier).

³ [1982] RDFQ 107 (Cour du Québec).

⁴ 2000 CanLII 216 (TCC) (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale).

tierces sociétés. Si tel était le cas, on devrait revoir l'ampleur de la dépense accordée à la première société en se fondant sur le principe du rattachement.

Au plan comptable, le principe du rattachement consiste à devoir associer directement les charges engagées aux produits qui leur sont spécifiques et, en fin d'analyse, les associer au bon contribuable. Au plan fiscal, bien qu'englobé dans la notion plus générale de bénéfice utilisée à l'article 80 de la LI, ce principe est aussi codifié à mots couverts aux articles 29 et 128 de la LI. Le premier alinéa de cet article 29 rappelant qu'une déduction n'est permise dans l'établissement d'une source quelconque de revenu que si elle est « **raisonnablement applicable** » à cette source. L'article 128 précisant à son tour que n'est déductible dans l'établissement du revenu découlant d'une source de revenu d'entreprise que la dépense qui peut « **raisonnablement être considérée comme se rapportant à cette entreprise** ».

Au plan des principes, la jurisprudence fiscale⁵, lorsque vient le temps d'appliquer l'article 420 de la LI ou son équivalent fédéral, ne voit au départ rien de déraisonnable au fait que les frais de gestion se calculent sur la base d'un pourcentage du chiffre d'affaires du bénéficiaire des services de gestion.

D'autre part, on peut glaner, au travers de cette jurisprudence, que l'attitude à adopter pour apprécier le caractère raisonnable d'une dépense fait intervenir une expertise objective et l'utilisation de comparables pour ainsi établir, à partir de facteurs objectifs⁶ et en tenant compte de la connexité pouvant exister entre le type de dépense et l'entreprise du contribuable⁷, si et à hauteur de combien la dépense aurait été

⁵ Voir notamment les affaires *Bertomeu c. La Reine*, 2006 CCI 81 (CanLII) (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale) et *Smith c. MRN* 87 DTC 132 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale).

⁶ *Mohammad v. Canada*, 97 DTC 5503 (C.A.F.), plus particulièrement à la page 5509 où il est dit : « *When evaluating the reasonableness of an expense, one is measuring its reasonableness in terms of its magnitude or quantum. Although such a determination may involve an element of subjective appreciation on the part of the trier of fact, there should always be a search for an objective component.* ».

⁷ *Stewart v. The Queen*, 2002 DTC 6969 (C.S.C.), et plus particulièrement à la page 6980, au paragraphe 57 où il est dit : « *As well, if, in the circumstances, the expense is unreasonable in relation to the source of income, then s. 67 of the Act provides a mechanism to reduce or eliminate the amount of the expense.* ». Ce principe a été repris dans l'affaire *Tri-O-Cycles Concept Inc. v. The Queen*, 2010 DTC 1030 (C.C.I., procédure générale) plus particulièrement au paragraphe 28 où on lit : « Les cours ont interprété l'objet de l'article 67 comme signifiant que le montant et l'importance d'une dépense doivent être raisonnables : *Mohammad v. The Queen* et *Gabco Ltd. v. The Queen*. En outre, dans *Stewart*, la Cour suprême du Canada a décrété que l'examen du caractère raisonnable pour l'application de l'article 67 peut prendre en compte le type de dépense dont le contribuable demande la déduction et le rapport entre cette dépense et l'entreprise du contribuable (voir aussi *Hammill c. La Reine*). ».

normalement engagée dans le vrai monde des affaires (« *in a real business world* »)⁸ par une personne d'affaires n'ayant eu à l'esprit que des considérations autres que fiscales⁹.

Cette objectivité, pour apprécier ce caractère raisonnable, est assurée en se demandant si la dépense aurait dû être normalement engagée tout court¹⁰ ou encore quelle aurait été l'ampleur de la dépense normalement engagée dans :

- a) les mêmes circonstances¹¹;
- b) des activités de même nature¹²;
- c) les mêmes environs¹³;

en tenant aussi compte soit de la :

- d) juste valeur marchande de la contrepartie¹⁴;
- e) valeur d'une dépense évitée grâce à cette dépense¹⁵; ou encore de la
- f) perte de recettes évitée en conséquence de cette dépense¹⁶.

Nous répondrons maintenant à vos questions spécifiques dans l'ordre où vous nous les avez posées après avoir reproduit les faits qui suscitent votre questionnement.

⁸ *GlaxoSmithKline Inc. v. The Queen*, 2010 DTC 5124, et plus particulièrement aux paragraphes 76 à 78.

⁹ *Gabco Limited v. MNR*, 68 DTC 5210 (C.de l'É.) tel que repris dans *Petro-Canada v. The Queen*, 2004 DTC 6329 (C.A.F.) et plus particulièrement au paragraphe 64 où il est dit: « *It is not a question of the Minister or this Court substituting its judgment for what is a reasonable amount to pay, but rather a case of the Minister or the Court coming to the conclusion that no reasonable business man would have contracted to pay such an amount having only the business consideration of the appellant in mind.* ».

¹⁰ *Stewart v. The Queen*, 2002 DTC page 6969 et plus particulièrement à la page 6980 au paragraphe 57 (Cour suprême du Canada).

¹¹ *Cohen v. MNR*, 63 DTC 237 (Commission de révision de l'impôt), plus particulièrement à la page 239.

¹² Préc., note 11.

¹³ Préc., note 11.

¹⁴ *Fransyl Limitée v. The Queen*, 2008 DTC (C.C.I., procédure générale), plus particulièrement aux paragraphes 34 et 35 [Fransyl]. Voir aussi les affaires *General Electric Capital Corp. Inc. v. The Queen*, 2010 DTC 1007 (C.C.I., procédure générale), par. 210, 301 et 305 et *Maduke Foods Ltd c. The Queen*, 89 DTC 5458 (C.F., première instance), plus particulièrement à la page 5462.

¹⁵ Fransyl, supra note 14, aux paragraphes 39 et 41.

¹⁶ Fransyl, supra note 14, au paragraphe 39.

Les faits

1. Messieurs *****, ci-après désignés « les actionnaires », sont actionnaires de la société *****, ci-après désignée « Gestion »;
2. Gestion est la société mère de la société *****, ci-après désignée « Opérante »;
3. Les actionnaires, à titre de dirigeants, reçoivent respectivement une rémunération de ***** \$ et ***** \$ annuellement d'Opérante;
4. En vertu d'un contrat de gestion, Opérante verse également des honoraires représentant ***** % de son chiffre d'affaires à Gestion pour des services de réflexion stratégique, analyse d'acquisition éventuelle de nouvelles sociétés, le regroupement et le développement des affaires. Ces services sont rendus sur une base quotidienne par les actionnaires;
5. En vertu de ce contrat, Opérante a versé à Gestion les sommes de ***** \$, ***** \$ et ***** \$ respectivement pour les années 20X1, 20X2 et 20X3;
6. Gestion ne verse aucun salaire aux actionnaires et n'a pas d'autres employés;
7. Gestion n'a aucune autre source de revenus que les honoraires de gestion reçus d'Opérante;
8. Les représentants soutiennent que les salaires versés par Opérante servent à rémunérer les services de gestion opérationnelle rendus par les actionnaires alors que les services de gestion stratégique sont facturés par Gestion;
9. Aucune documentation n'est disponible pour appuyer le nombre d'heures effectuées et la description détaillée des services rendus par les actionnaires pour Gestion.

Question 1

La position de Revenu Québec est-elle harmonisée à celle de l'ARC dans une situation où Opérante verse directement des frais de gestion à titre de rémunération à ses administrateurs/dirigeants?

Réponse 1

Comme il a été évoqué plus avant, cette pratique de l'ARC, quant au caractère raisonnable d'une dépense que fait sienne Revenu Québec, ne s'applique qu'à la rémunération des actionnaires-dirigeants. Cependant, le principe que cette pratique sous-tend, c'est-à-dire une corrélation pas trop lointaine entre la valeur de la fourniture et la valeur de sa contrepartie, s'étend à d'autres postes de dépenses de l'état des résultats de la période.

Question 2

Afin d'apprécier le caractère raisonnable du montant versé par Opérante à titre de frais de gestion, devrait-on additionner les montants versés directement aux administrateurs/dirigeants et ceux versés par Opérante à Gestion conformément au contrat de gestion?

Réponse 2

L'approche préconisée par la jurisprudence fiscale étant d'évidence multifactorielle, rien ne s'opposerait à ce qu'on évalue la raisonnable d'un poste de dépenses particulier en tenant compte de l'ampleur d'autres postes apparentés. Cependant, ici les postes ne semblent pas assez apparentés pour faire cet exercice.

Question 3

Lorsque les frais de gestion sont établis à partir d'un pourcentage des profits ou du chiffre d'affaires d'une société, le contribuable doit-il faire la preuve du détail des services rendus, du nombre d'heures consacrées à la gestion et de la raisonnable du taux horaire en fonction de ce qu'il faudrait déboursier si on avait fait appel à un tiers?

Réponse 3

Comme on l'a évoqué précédemment, la formule retenue pour établir les frais de gestion n'a pas d'incidence sur la nature ou les qualités des pièces justificatives et des renseignements à fournir pour établir l'ampleur de la dépense réclamée, du fait qu'elle a bel et bien été encourue et qu'elle constitue un coût pour faire des affaires.

Pour ce qui est du caractère raisonnable de la dépense, en dépit du fait que rien ne dispense le contribuable d'avoir à s'appliquer lui-même la limitation additionnelle prévue à l'article 420 de la LI aux dépenses qu'il engage, Revenu Québec ne devrait pas s'attendre à ce qu'un contribuable ne le fasse systématiquement et surtout pas nécessairement au travers d'une expertise et de l'utilisation d'experts et de comparables comme le requiert la jurisprudence fiscale. En pratique, il reviendra à Revenu Québec de soulever l'application possible de l'article 420 de la LI. Ainsi, dans la mesure où la dépense apparaissait manifestement déraisonnable, ce qui ne semble pas être le cas ici, Revenu Québec serait justifié de le contraindre à faire cette démonstration et de la faire de la façon évoquée par la jurisprudence, étant entendu que Revenu Québec, pour être en mesure d'apprécier la raisonnable des résultats auxquels en arrivera le contribuable, serait tenu de faire un exercice de même nature. Si cet exercice devait être fait, les critères que vous évoquez sont pertinents.

Question 4

Si les frais de gestion avaient été versés en totalité par Opérante à Gestion, nous comprenons que la position administrative de l'ARC ne pourrait s'appliquer même si ces montants ne serviraient qu'à compenser Gestion pour le travail effectué par les actionnaires. Comment expliquer que la raisonnable du montant soit questionnée dans cette situation alors qu'elle ne le serait pas lorsque le montant est versé directement aux administrateurs/dirigeants?

Réponse 4

Nous comprenons que vous envisagez la survenance d'un cas de figure théorique où Opérante, plutôt que de payer une rémunération directement à ses dirigeants en plus des frais de gestion payés à Gestion, aurait plutôt payé uniquement toutes ces sommes directement à Gestion sous forme de frais de gestion et c'est cette dernière qui verrait à compenser les actionnaires-dirigeants en question pour leur apport.

La raison pour laquelle la concession que comporte la pratique ne peut s'appliquer telle quelle à ce cas de figure est assez simple. Cette pratique présuppose pour s'appliquer que les dirigeants se sont impliqués auprès du payeur au travers d'un apport d'expertise, de savoir-faire et de compétences particulières et qu'il est donc raisonnable de les rétribuer à ce titre. C'est pour cela que l'administration fiscale est prête à concéder d'avance son caractère raisonnable. Or, ici, ce ne serait pas le cas.

- 8 -

Qui plus est, pour que la pratique s'applique, il nous aurait fallu être en présence d'un revenu de charge et d'emploi. Dans la mesure où le paiement intervenant entre Opérante et Gestion ne constitue pas à proprement parler de rémunération des dirigeants, mais plutôt de frais de gestion, le caractère raisonnable de ces derniers n'a pas à être concédé d'avance au travers d'une concession qui n'a pas cette portée, mais, comme il a été évoqué plus avant, le principe que cette pratique sous-tend est tout aussi applicable aux frais de gestion.