



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 23 AVRIL 2018

OBJET : **AVANTAGE IMPOSABLE – PERSONNE AUTRE QU'UN BÉNÉFICIAIRE –
ARTICLE 661 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**
N/RÉF. : 16-034882-002

La présente est pour faire suite à votre demande ***** concernant la fiducie discrétionnaire ***** (Fiducie 1).

FAITS

Les faits que vous nous avez présentés sont les suivants :

1. Le ***** 19X1, la fiducie discrétionnaire ***** (Fiducie 2) est créée en vertu de la législation ***** (étrangère).
2. Le ***** 20X1, Fiducie 2 immigre au Canada, puis le Protecteur nomme de nouveaux fiduciaires résidant au Québec et déclare que la législation régissant la fiducie est, à compter de ce jour, celle du Canada.
3. Les bénéficiaires de Fiducie 2 sont, au ***** 20X1, les non-résidents suivants : ***** (Fondation), ***** (Institution internationale) ainsi que ***** et ses descendants vivants.
4. Les articles 4 et 7 de l'acte constitutif de Fiducie 2 confèrent aux fiduciaires le pouvoir de transférer le capital ou le revenu soit à un bénéficiaire direct de Fiducie 2, soit à une fiducie dont l'un des bénéficiaires est un bénéficiaire de Fiducie 2.

-
5. L'article 5 de l'acte constitutif de Fiducie 2 confère aux fiduciaires une faculté d'élire les bénéficiaires alors que la catégorie de bénéficiaires n'est pas clairement déterminée dans l'acte constitutif de la fiducie.
 6. Le ***** 20X1, Fiducie 1 est créée en vertu de la législation de la province ***** (canadienne).
 7. Les bénéficiaires de Fiducie 1 sont, au ***** 20X1, Fondation et ***** (Institution étrangère). À cette date, la fiducie ***** (Fiducie 3) est également mentionnée à titre de bénéficiaire, mais n'a été créée que le ***** 20X1 en vertu de la législation de la province ***** (canadienne). Fiducie 3 compte parmi ses bénéficiaires Fiducie 1.
 8. Le ***** 20X1, les fiduciaires de Fiducie 2 transfèrent à Fiducie 1 la totalité des actions du capital-actions de la société ***** (Société) détenues par Fiducie 2.
 9. Le ***** 20X1, les fiduciaires de Fiducie 2 ont modifié l'acte constitutif de cette fiducie par l'ajout, à titre de bénéficiaire, de Fiducie 3 ainsi que par l'exclusion, à titre de bénéficiaires, de ***** et de ses descendants directs. Les fiduciaires ont déclaré que la législation régissant ce premier acte de modification est la législation de la province ***** (canadienne).

OPINION COMPLÉMENTAIRE

À la date où les biens de Fiducie 2 ont été transférés à Fiducie 1, cette dernière n'était pas bénéficiaire de Fiducie 2 au sens juridique de ce terme puisque Fiducie 1 n'était pas désignée à ce titre dans l'acte de Fiducie 2 et que la faculté d'élire prévue à l'article 5 de cet acte n'avait pas été exercée à son endroit par les fiduciaires de Fiducie 2. De plus, même si le second alinéa de l'article 646 de la LI mentionne qu'un bénéficiaire comprend toute personne ayant un droit à titre bénéficiaire dans une fiducie, nous ne pouvons conclure que Fiducie 1 avait un tel droit le ***** 20X1.

En effet, l'article 7.11.1 de la LI prévoit notamment qu'une personne ayant un droit à titre bénéficiaire dans une fiducie donnée comprend une personne qui a un droit de recevoir à titre de bénéficiaire d'une fiducie la totalité ou une partie du revenu ou du capital de la fiducie donnée, soit directement de la fiducie donnée ou indirectement par l'entremise d'une ou plusieurs fiducies. Le ***** 20X1, Fiducie 1 n'avait pas de droit à titre bénéficiaire dans Fiducie 2 puisqu'à ce moment, elle n'avait pas le droit de recevoir ni directement, ni indirectement par l'entremise d'une autre fiducie dont elle aurait été bénéficiaire, une partie du revenu ou du capital de Fiducie 2.

En ce qui concerne Fiducie 3, une fiducie bénéficiaire de Fiducie 2 et dont Fiducie 1 est elle-même bénéficiaire, rappelons que le ***** 20X1, soit au moment du transfert à Fiducie 1 des actions de Société détenues par Fiducie 2, Fiducie 3 n'avait pas encore été créée. Fiducie 3 n'était donc pas bénéficiaire de Fiducie 2 à cette date. Ainsi, malgré que Fiducie 1 soit aujourd'hui bénéficiaire de Fiducie 3 et, par conséquent, qu'elle puisse détenir un droit à titre bénéficiaire dans Fiducie 2 en raison de sa participation dans Fiducie 3, puisque Fiducie 3 n'avait pas encore été créée le ***** 20X1, Fiducie 1 ne détenait pas de droit à titre bénéficiaire dans Fiducie 2 à cette date.

En ce qui concerne la prétention des représentants du contribuable à l'effet que le transfert des biens fait à Fiducie 1 a été fait en faveur des bénéficiaires communs de Fiducie 1 et de Fiducie 2, soit l'Institution étrangère et Fondation, par l'apport de biens au patrimoine de Fiducie 1, et que l'article 692 de la LI, et non l'article 661, devrait s'appliquer à ce transfert, mentionnons ce qui suit :

Pour qu'une personne puisse être considérée comme étant la véritable bénéficiaire du revenu versé par une fiducie, il faut qu'elle puisse disposer librement des sommes qui ont été versées à son profit. À cet effet, nous vous référons aux affaires *La Reine c. Poynton* 72 DTC 6329 et *Gagnon c. La Reine* 86 DTC 6179. Parmi les éléments dont on doit tenir compte pour déterminer si un bénéficiaire peut librement disposer des revenus, il y a la manière dont les revenus ont été reçus, le contrôle sur ceux-ci, les obligations et les restrictions quant à la manière d'en disposer qui s'y rattachent, l'usage qu'en font les bénéficiaires et les personnes qui en retirent réellement les profits.

Par analogie, pour qu'une personne puisse être considérée comme étant le véritable bénéficiaire du capital distribué par une fiducie, il faut que la personne puisse disposer pleinement des biens distribués à son profit. Parmi les éléments dont on doit tenir compte pour déterminer si un bénéficiaire peut librement disposer des biens distribués par une fiducie, il y a la manière dont les biens ont été reçus, le contrôle sur ceux-ci, les obligations et les restrictions quant à la manière d'en disposer qui s'y rattachent, l'usage qu'en fait le bénéficiaire et les personnes qui en retirent réellement les profits.

Dans le cas présent, les bénéficiaires de Fiducie 1 qui sont également bénéficiaires de Fiducie 2, soit l'Institution étrangère et la Fondation, ne peuvent librement disposer des biens qui ont été remis à Fiducie 1. Ces biens sont désormais la propriété de Fiducie 1, une fiducie discrétionnaire à laquelle les fiduciaires peuvent ajouter ou retirer des bénéficiaires, tel que le prévoit l'article 7 de l'acte constitutif de Fiducie 1.

Les représentants du contribuable prétendent que les biens de Fiducie 2 ont fait l'objet d'une distribution de capital à l'égard de bénéficiaires de Fiducie 2 de façon indirecte, soit par l'entremise de Fiducie 1, mais en réalité, ces biens pourraient ne jamais leur être remis. En effet, Fiducie 3 (qui est également bénéficiaire de Fiducie 1 depuis sa constitution) comporte des bénéficiaires autres que ceux de Fiducie 2, et Fiducie 1 pourrait ainsi distribuer ces biens à Fiducie 3 qui à son tour, pourrait les distribuer à des bénéficiaires autres que l'Institution étrangère et la Fondation.

En résumé, les actions et les créances à recevoir de Fiducie 2 ont été distribuées à Fiducie 1. Les bénéficiaires de Fiducie 2 sont également bénéficiaires de Fiducie 1. Cependant, même si les bénéficiaires d'une fiducie qui distribue ses biens font partie des bénéficiaires d'une autre fiducie qui reçoit ces biens, cela ne fait pas en sorte que ces biens soient nécessairement attribués aux bénéficiaires de la première fiducie. En effet, ni la Fondation, ni l'Institution étrangère ne peuvent librement disposer des biens remis à Fiducie 1. Ils n'ont aucun contrôle sur ceux-ci et ne peuvent les utiliser pour leur propre usage puisqu'ils sont la propriété de Fiducie 1. C'est Fiducie 1 qui en retire réellement les profits et qui peut en disposer librement. Par contre, si Fiducie 1 peut nous démontrer que les biens qui lui ont été transférés par Fiducie 2 ne peuvent être attribués qu'à ses bénéficiaires qui étaient également bénéficiaires de Fiducie 2 au moment du transfert, nos conclusions pourraient être différentes.

Ainsi, puisque les biens ont été remis à Fiducie 1 et non aux bénéficiaires de Fiducie 2, l'article 692 de la LI ne peut s'appliquer à la distribution.

Finalement, en ce qui concerne les arguments des représentants du contribuable concernant le fait que la distribution des biens a été faite en conformité avec les dispositions de l'acte de Fiducie 2, mentionnons que nous ne remettons nullement en question la possibilité, pour un fiduciaire, d'effectuer un paiement ou de distribuer des biens à une fiducie ayant des bénéficiaires qui sont également bénéficiaires de la fiducie qui distribue les biens, lorsque les termes de l'acte de fiducie le permettent. Ce paiement ou cette distribution de biens ne fait toutefois pas en sorte que la personne qui reçoit le paiement ou le bien sera un bénéficiaire, pour l'application de la LI, de la fiducie qui effectue un paiement ou qui distribue un bien si cette personne ne fait pas partie des bénéficiaires de cette fiducie nommés dans l'acte de fiducie, ou si l'article 7.11.1 de la LI ne s'applique pas.

N'hésitez pas à communiquer avec ***** si vous avez besoin d'informations additionnelles.