

N° : **IT-419R2**

DATE : le 8 juin 2004

OBJET : **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**
Sens de l'expression « sans lien de dépendance »

RENOI : Section 251 (aussi l'article 252)

À l'Agence du revenu du Canada (ARC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

La plupart de nos publications sont accessibles sur notre site Web à www.arc.gc.ca

Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans un bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

*Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la planification
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5*

*ou par courriel à l'adresse suivante :
bulletins@arc.gc.ca*

Cette version est disponible en version électronique seulement.

Contenu

Application

Résumé

Discussion et interprétation

PERSONNES LIÉES (1)

Particuliers liés (2)

Liens du sang (3-5)

Liens du mariage (6)

Union de fait (7-8)

Autres parents (9)

Liens de l'adoption (10)

Sociétés et autres personnes (11-13)

Règles spéciales (14)

Options et droits

Effet d'une option (15)

Titres convertibles (16)

Conventions d'achat-vente (17)

Contrôle simultané et contrôle réputé (18)

PERSONNES NON LIÉES

Fiducies personnelles (19-21)

Autres personnes non liées (22-26)

Sociétés de personnes (27-28)

Fiducies (29-31)

Actionnaires et sociétés (32-33)

Explication des modifications

Application

Ce bulletin annule et remplace le bulletin d'interprétation IT-419R du 24 août 1995. La date d'entrée en vigueur d'une disposition législative particulière dont il est traité dans ce bulletin est précisée soit dans la partie « *Explication des modifications* » soit, en certains cas, dans la partie « *Discussion et interprétation* ». Toutefois, lorsqu'aucune mention de la date d'entrée en vigueur d'une disposition particulière n'est faite, reportez-vous à la loi elle-même pour connaître cette date. Par ailleurs, à moins d'indication contraire, les renvois faits dans ce bulletin se rapportent à la *Loi de l'impôt sur le revenu (la Loi)*.

Résumé

Ce bulletin traite des critères utilisés pour déterminer si des personnes ont ou non un lien de dépendance entre elles selon la *Loi*. Bien que l'expression « sans lien de dépendance » soit utilisée à maintes reprises dans la *Loi*, celle-ci ne renferme aucune définition précise de cette définition. L'article 251, qui est la disposition législative permettant de déterminer la nature d'un lien de dépendance, renvoie à trois catégories de personnes. Ce bulletin traite de chacune d'elles séparément. La première catégorie concerne les « personnes liées », la deuxième, les fiduciaires personnelles et leurs bénéficiaires et la troisième, les « personnes non liées ». Dans ce bulletin, les personnes comprises dans la deuxième et la troisième catégories sont dites « non liées ».

Discussion et interprétation

PERSONNES LIÉES

1. Conformément à l'alinéa 251(1)a), les personnes liées ne traitent pas entre elles sans lien de dépendance. C'est le cas, peu importe la façon dont elles réalisent leurs transactions commerciales réciproques. Le paragraphe 251(2) définit ce qu'on entend par personnes liées aux fins de l'application de la *Loi*. Par ailleurs, les paragraphes 251(3) à 251(6) clarifient et étoffent la définition donnée au paragraphe 251(2).

Particuliers liés

2. Aux termes de l'alinéa 251(2)a), les particuliers qui sont liés par les liens du sang, les liens du mariage ou d'une union de fait (voir le numéro 7) ou les liens de l'adoption sont des personnes liées.

Liens du sang

3. Selon l'alinéa 251(6)a), des personnes sont liées par les liens du sang si l'une d'elles est l'enfant (ou descendant, notamment un petit-enfant ou un arrière petit-enfant) de l'autre ou si l'une est le frère ou la sœur de l'autre. L'article 252 élargit la définition de ces termes et inclut des particuliers qui normalement ne seraient pas considérés comme des personnes liées par les liens du sang.

4. Outre un enfant naturel et un enfant adoptif, le paragraphe 252(1) prévoit que l'enfant d'un particulier comprend l'une des personnes suivantes :

- a) une personne qui est entièrement à la charge de ce particulier et dont celui-ci a la garde et la surveillance, en droit ou de fait, ou les avait juste avant que cette personne n'ait atteint l'âge de 19 ans;
- b) un enfant du conjoint du particulier ou du conjoint du particulier (p. ex. un beau-fils, une belle-fille) (voir le numéro 7);
- c) le conjoint ou le conjoint de fait d'un enfant du particulier, par exemple un gendre ou une bru, de même que le conjoint ou le conjoint de fait d'un beau-fils ou d'une belle-fille, d'un enfant adoptif ou d'un particulier

qui est considéré comme l'enfant du contribuable selon l'alinéa a) ci-dessus.

En cas de divorce d'un enfant du particulier (qu'il s'agisse d'un enfant naturel, d'un enfant adoptif, d'un enfant d'un premier mariage ou d'un particulier considéré comme un enfant selon l'alinéa a) ci-dessus), l'ex-conjoint de l'enfant cesse d'être le conjoint de l'enfant et, de ce fait, n'est plus considéré comme un enfant du particulier.

5. Conformément à l'alinéa 252(2)b), un « frère » comprend le frère du conjoint ou du conjoint de fait du particulier ainsi que le conjoint ou le conjoint de fait de la sœur du particulier. Ce terme ne comprend pas le conjoint ou le conjoint de fait de la sœur ou du frère du conjoint ou du conjoint de fait du particulier. De même, selon l'alinéa 252(2)c), une « sœur » comprend la sœur du conjoint ou du conjoint de fait du particulier ainsi que la conjointe ou le conjoint de fait du frère du particulier. Ce terme ne comprend pas la conjointe du frère ou de la sœur du conjoint ou du conjoint de fait du contribuable. Par conséquent, si M. A et M. B ne sont pas par ailleurs liés et si leurs femmes sont les deux sœurs, ils ne sont pas unis par les liens du sang au sens de l'alinéa 251(6)a). De même, si M. X et Mme Y sont frère et sœur, Mme X et M. Y ne sont pas liés par les liens du sang. Toutefois, M. A et M. B ainsi que Mme X et M. Y, dans ces exemples, sont unis par les liens du mariage selon l'alinéa 251(6)b).

Liens du mariage

6. Conformément à l'alinéa 251(6)b), deux personnes sont « unies par les liens du mariage » si l'une est mariée à l'autre ou à un particulier qui est uni à l'autre par les liens du sang. Par exemple, un particulier sera uni par les liens du mariage aux parents ainsi qu'aux frères et sœurs de son conjoint. Toutefois, lors de la rupture de la relation par suite d'un divorce ou d'un décès, le particulier cessera d'être « uni par les liens du mariage » ou par les « liens du sang » aux parents ainsi qu'aux frères et sœurs de son ex-conjoint.

Union de fait

7. Conformément à l'alinéa 251(6)b.1), deux particuliers sont « unis par les liens d'une union de fait » si l'un vit en union de fait avec l'autre ou avec une personne qui est unie à l'autre par les liens du sang. Selon le paragraphe 248(1), l'union de fait est la relation qui existe entre deux conjoints de fait. Le paragraphe 248(1) définit également ainsi un « conjoint de fait » : une personne du sexe opposé ou du même sexe qui, à un moment donné, vit dans une relation conjugale avec le particulier. De plus, l'une des deux conditions suivantes doit être présente :

- a) la personne a vécu une relation conjugale avec le contribuable tout au long d'une période d'au moins un an;
- b) la personne est le parent naturel ou adoptif (soit légalement ou dans les faits) de l'enfant du particulier (voir le numéro 4).

Lorsqu'un particulier vit avec une autre personne une relation conjugale, ces personnes seront considérées, à n'importe quel moment par la suite, vivre ensemble dans une relation conjugale à moins que le couple n'ait vécu séparé pendant une période d'au moins 90 jours, qui inclut le moment en question, en raison de la rupture de leur relation. Une fois qu'elle a été établie, la relation de fait continuera d'exister à moins que les parties ne vivent séparément et continuent de le faire ainsi durant une période de 90 jours en raison de la rupture de leur relation. Par exemple, Mme X et M. Y vivaient ensemble dans une relation conjugale depuis 1997. Le 15 janvier 2001, ils ont commencé à vivre séparés à la suite de la rupture de leur relation. Cependant, le 30 juin 2002, ils se sont réconciliés et ont recommencé à vivre ensemble dans une relation conjugale. Mme X et M. Y seront des conjoints de fait à compter du 30 juin 2002 parce qu'ils avaient auparavant vécu ensemble dans une relation conjugale pendant une période continue d'un an.

Remarque 1 : Le 20 décembre 2002, le ministre des Finances a diffusé l'Avant-projet de modifications et notes explicatives concernant l'impôt sur le revenu, *projet de modifications techniques à la Loi de l'impôt sur le revenu. L'une des propositions visait à modifier la définition de « conjoint de fait » donnée au paragraphe 248(1) de manière à ce qu'un particulier soit considéré comme un conjoint de fait d'une autre personne à un moment donné seulement lorsque ces personnes ont vécu ensemble dans une relation conjugale durant la période de douze mois consécutifs qui s'est terminée à ce moment-là. Dans l'exemple présenté plus haut, cela aura pour effet que Mme X et M. Y ne seraient pas considérés être des conjoints de fait avant le 30 juin 2003. Si cette modification est adoptée telle que proposée, elle s'appliquera à l'année d'imposition 2001 et aux années d'imposition suivantes.*

8. Lorsqu'il s'agit de déterminer si un particulier est un parent de l'enfant de son conjoint, l'alinéa b) de la définition de « conjoint de fait » ne restreint pas une telle détermination à l'enfant naturel du conjoint. Par conséquent, le paragraphe 252(1) considère chaque personne comme étant le père ou la mère d'un enfant lorsqu'il y a adoption de cet enfant de droit ou de fait. Lorsqu'il est démontré dans les faits que le particulier est le parent adoptif (voir le numéro 10) de l'enfant d'un particulier avec qui ce particulier vit en relation conjugale, les deux particuliers sont considérés comme les parents de l'enfant et une union de fait est réputée avoir débuté à ce moment-là, c'est-à-dire au moment où les deux conjoints ont commencé à vivre ensemble d'une façon conjugale ou à une date ultérieure.

Aux fins de l'alinéa b) de la définition de « conjoint de fait », le terme « enfant » n'inclut habituellement pas un gendre ou une bru. Par conséquent, une femme qui commence à vivre en relation conjugale avec le père de son gendre n'est pas considérée comme la conjointe de fait du père de son gendre tant qu'elle n'a pas vécu avec le père de son gendre pendant 12 mois consécutifs.

Autres parents

9. Aux fins de la *Loi*, un particulier n'a pas de liens de sang, de mariage, d'union de fait ou d'adoption avec une nièce, un neveu, une tante ou un oncle, à moins que l'un ou l'autre de ces personnes ne soit également l'enfant ou le parent du particulier conformément à la définition élargie du terme « enfant » comme il est décrit au numéro 4. Les cousins ne sont pas unis par les liens du sang, à moins que l'un d'entre eux ne soit l'enfant de l'autre en raison de cette même définition élargie ou encore le conjoint ou le conjoint de fait du frère ou de la sœur de l'autre. Toutefois, dans certains cas, les cousins peuvent être unis par les liens du mariage, d'une union de fait ou de l'adoption.

Liens de l'adoption

10. Selon l'alinéa 251(6)c), deux particuliers sont « unis par les liens de l'adoption » si l'un est l'enfant adoptif de l'autre. Le terme « adoption » veut dire adoption légale ou adoption de fait. De plus, un particulier uni par les liens du sang (sauf un frère ou une sœur) à un autre particulier sera uni par les liens de l'adoption à l'enfant adoptif de cette personne. Par conséquent, un particulier est uni par les liens de l'adoption à ses enfants, ses parents et ses grands-parents adoptifs. Pour déterminer si une adoption de fait est survenue à un moment donné, il faut considérer tous les faits en fonction des circonstances particulières. Le fait qu'un particulier soit désigné le gardien d'un enfant ne constitue pas en soi une adoption de fait. Pour qu'il y ait adoption de fait, le parent « adoptif » doit, en général, exercer de manière continue une surveillance et une autorité parentale. Les facteurs à considérer pour établir si une relation particulière entre un particulier donné et un enfant constitue une adoption de fait sont la surveillance et la garde effective de l'enfant, l'exercice continu de l'autorité et de la responsabilité parentale, la dépendance de l'enfant à l'égard du particulier ainsi que l'existence de rapports étroits entre ce dernier et l'enfant.

Sociétés et autres personnes

11. Les alinéas 251(2)b) et c) énoncent les règles législatives qui permettent d'établir si une société et une autre personne seront considérées comme des « personnes liées » (ou des personnes liées entre elles) aux fins de la *Loi*. Selon l'alinéa 251(2)b), une société sera liée à une autre personne (y compris une autre société) lorsque :

- a) cette personne contrôle la société;
- b) cette personne est membre d'un groupe lié qui contrôle la société;
- c) cette personne est une personne qui est liée à une personne visée en a) ou b) ci-dessus.

De plus, l'alinéa 251(2)c) précise que deux sociétés sont liées :

- (i) si les deux sociétés sont contrôlées par la même personne ou le même groupe de personnes;

- (ii) si chacune des sociétés est contrôlée par une personne et si la personne contrôlant l'une des sociétés est liée à la personne qui contrôle l'autre société;
- (iii) si l'une des sociétés est contrôlée par une personne et si cette personne est liée à un membre d'un groupe lié qui contrôle l'autre société;
- (iv) si l'une des sociétés est contrôlée par une personne et si cette personne est liée à chaque membre d'un groupe non lié qui contrôle l'autre société (voir l'exemple 1 ci-dessous);
- (v) si l'un des membres d'un groupe lié contrôlant une des sociétés est lié à chaque membre d'un groupe non lié qui contrôle l'autre société (voir l'exemple 2 ci-dessous);
- (vi) si chaque membre d'un groupe non lié contrôlant une des sociétés est lié à au moins un membre d'un groupe non lié qui contrôle l'autre société (voir l'exemple 3 ci-dessous).

Aux fins du paragraphe 251(2), le contrôle s'entend du contrôle de droit, ce qui veut dire généralement le droit de contrôle que comporte le fait de posséder un nombre donné d'actions, nombre assorti du droit à une majorité de voix lors de l'élection des membres du conseil d'administration de la société. Pour plus de détails sur le contrôle de droit d'une société, veuillez vous reporter à la dernière version du bulletin d'interprétation IT-64, *Société : association et contrôle*.

Exemple 1

A a deux enfants adultes, C et D. C a deux enfants, X et Y. De son côté, D a un enfant, Z. A détient toutes les actions émises et en circulation d'Aco et, de ce fait, contrôle cette dernière. Quant à Y et Z, ils détiennent chacun 50 % des actions ordinaires d'Opc. Comme Y et Z sont cousins, ils forment, aux fins de la *Loi*, un groupe non lié qui contrôle Opc. Puisque A est lié respectivement à Y et Z (A étant leur grand-parent), Aco et Opc sont liées en vertu du sous-alinéa 251(2)c)(iv).

Exemple 2

Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 1, sauf que A, C et D possèdent respectivement 33 1/3 % des actions ordinaires de Bco. A, C et D forment un groupe lié qui contrôle Bco. Puisque A est lié respectivement à Y et à Z (A étant leur grand-parent), Bco et Opc sont des sociétés liées en vertu du sous-alinéa 251(2)c)(v).

Exemple 3

M. X, M. Y et M. Z forment un groupe non lié qui contrôle XYZ ltée. Leurs conjointes, Mme X, Mme Y et Mme Z forment un groupe non lié qui contrôle ZYX ltée. Comme M. X est lié à Mme X, M. Y à Mme Y et M. Z à Mme Z, XYZ ltée est liée à ZYX ltée en vertu du sous-alinéa 251(2)c)(vi).

12. L'expression « groupe lié », définie au paragraphe 251(4), s'entend d'un groupe de personnes dont chaque membre est lié à chaque autre membre du groupe. Par exemple, un groupe composé de deux conjoints de fait et de leurs enfants serait un groupe lié. Un groupe non lié s'entend d'un groupe de personnes qui n'est pas un groupe lié. Pour qu'un groupe de personnes non liées constitue un groupe de personnes qui contrôle une société, il doit exister un lien ou un intérêt commun entre les personnes (lien qui doit impliquer plus que le simple fait d'être des actionnaires). Ou encore, il doit être démontré que ces actionnaires agissent ensemble en vue d'exercer un contrôle sur la société. Dans le cas d'une société fermée (c.-à-d. une société qui a deux ou trois actionnaires non liés, aucun ne détenant individuellement le contrôle de la société), l'ARC considère qu'il y a présomption que les actionnaires d'une telle société fermée agiront ensemble en vue de contrôler la société. Pour réfuter cette présomption, il faudrait démontrer qu'aucun ne contrôle la société et que le processus décisionnel au sein de l'entreprise est en fait dans une impasse.

13. Le paragraphe 251(3) prévoit que lorsque chacune des deux sociétés est liée à une troisième société, elles sont considérées être liées entre elles aux fins des paragraphes 251(1) et (2). Par exemple, A et B sont des sœurs et chacune a un enfant adulte, C et D, respectivement. A, B, C et D possèdent respectivement chacun toutes les actions émises d'une société, Aco, Bco, Cco et Dco. Dans ce cas, Aco et Bco sont liées l'une à l'autre en vertu du sous-alinéa 251(2)c)(ii). En outre, Aco et Cco sont liées entre elles et Bco et Dco sont liées entre elles en vertu de ce même sous-alinéa. Par conséquent, Aco et Dco seront liées entre elles comme le prévoit le paragraphe 251(3) parce que chacune d'elles est liée à Bco. De la même façon, Bco et Cco seront liées aux termes du paragraphe 251(3) parce que chacune d'elles est liée à Aco. Toutefois, comme le paragraphe 251(3) ne s'applique pas lors d'une application subséquente de ce paragraphe, Cco ne sera pas liée à Dco.

Règles spéciales

14. Les dispositions des alinéas 251(5)a), b) et c) s'appliquent à la détermination du contrôle d'une société en vue de savoir quelles personnes sont liées au sens du paragraphe 251(2) ainsi qu'aux fins de la définition de « société privée sous contrôle canadien » énoncée au paragraphe 125(7). Selon l'alinéa 251(5)a), lorsqu'un groupe lié est en mesure de contrôler une société, il est réputé contrôler la société bien qu'il fasse peut-être partie d'un groupe plus important qui contrôle en fait cette société. Lorsque vient le moment de déterminer si deux sociétés sont liées, l'alinéa 251(5)c) précise qu'une personne qui détient des actions de plusieurs sociétés est réputée, à titre d'actionnaire des sociétés, être liée à elle-même.

Options et droits

Effet d'une option

15. Conformément à l'alinéa 251(5)b), une personne est réputée occuper la même position relativement au contrôle d'une société lorsque, en vertu d'un contrat, en « *equity* » ou autrement, elle a un des droits suivants :

- a) acheter des actions (ou contrôler les droits de vote relatifs aux actions) comme si elle détenait réellement les actions;
- b) obliger la société à racheter, acquérir ou annuler des actions de son capital-actions que d'autres actionnaires possèdent, comme si les actions étaient rachetées, acquises ou annulées par la société;
- c) posséder des droits de vote rattachés à des actions du capital-actions de la société (ou de les acquérir ou de les contrôler) comme si cette personne pouvait exercer les droits de vote à ce moment;
- d) faire réduire les droits de vote rattachés à des actions du capital-actions d'une société, appartenant à d'autres actionnaires, comme si les droits de vote étaient ainsi réduits à ce moment.

Toutefois, les dispositions de l'alinéa 251(5)b) ne s'appliquent pas lorsqu'un ou plusieurs des droits mentionnés ci-dessus ne peuvent pas être exercés à ce moment parce que l'exercice des droits en question dépend de l'un des événements suivants :

- le décès,
- la faillite,
- l'incapacité permanente d'un contribuable.

Titres convertibles

16. Si des garanties, des obligations ou des actions sans droit de vote d'une société sont convertibles en actions avec droit de vote, l'alinéa 251(5)b) peut s'appliquer en raison du « droit » qu'ont les détenteurs des titres de les convertir. Toutefois, la question de savoir s'il s'appliquera dépend de la mise en circulation de ces titres convertibles. S'ils ont été offerts au grand public et qu'il ont une grande distribution, on peut habituellement ne pas en tenir compte car il est peu probable que l'exercice de tels droits de conversion résulterait en ce qu'une personne ou un groupe de personnes acquiert le contrôle de la société. Toutefois, si un grand nombre de ces titres sont concentrés entre les mains d'un petit groupe de personnes, il faudra évaluer l'incidence d'une telle situation. Une situation semblable peut aussi exister lorsqu'une personne détient un droit sous quelque autre forme de souscrire des actions avec droit de vote d'une société.

Conventions d'achat-vente

17. Bien que le libellé de l'alinéa 251(5)b) soit suffisamment général pour comprendre presque n'importe quelle convention « d'achat-vente », ce paragraphe ne

s'appliquerait normalement pas uniquement en raison de l'existence de l'un ou l'autre des éléments suivants :

- a) un « droit de premier refus »;
- b) une clause communément appelée « clause de coercition » (*shotgun*) (clause par laquelle un actionnaire offre d'acheter les actions d'un autre actionnaire et que l'autre actionnaire doit soit accepter l'offre soit acheter les actions appartenant à la partie qui lui a offert d'acheter les siennes.)

Contrôle simultané et contrôle réputé

18. Lorsque l'alinéa 251(5)b) s'applique, il est possible que chacune des deux personnes non liées soit, aux fins du paragraphe 251(2), réputée avoir le contrôle de la même société au même moment. Par exemple, l'une d'elles peut exercer ce contrôle du fait qu'elle détient la propriété directe des actions et l'autre par l'effet de l'application de l'une des règles énoncées à l'alinéa 251(5)b). Cette disposition vise à empêcher qu'une personne qui exerce effectivement le contrôle d'une société donne l'impression de se départir de ce contrôle en « cédant » à une autre personne les actions qui lui donnent le contrôle tout en se réservant l'option de les racheter.

L'alinéa 251(5)b) ne refuse pas d'admettre que le contrôle effectif est détenu par la personne qui le détient. S'il y avait une telle interdiction, il serait alors possible pour une personne ou une autre entité qui contrôle une société de donner l'impression de se départir de ce contrôle en accordant à une autre personne une option que jamais cette dernière n'exercerait.

Exemple

S possède la majorité des actions avec droit de vote de chacune des sociétés A et B et, de ce fait, exerce le contrôle effectif de ces deux sociétés.

J, qui contrôle la société C, a l'option d'acheter de S ou de la succession de S les actions qui donnent le contrôle de la société A.

S et J ne sont pas liés.

Dans ce cas, selon l'alinéa 251(5)b), J est réputé détenir le contrôle de la société A, mais cet alinéa ne refuse pas d'admettre que S en exerce le contrôle effectif.

Résultats :

- les sociétés A et B sont liées (voir le sous-alinéa 251(2)c)(i)) et sont réputées avoir entre elles un lien de dépendance (voir l'alinéa 251(1)a));
- les sociétés A et B sont toutes deux liées à S (voir le sous-alinéa 251(2)b)(i)) et sont réputées avoir avec S un lien de dépendance (voir l'alinéa 251(1)a));
- les sociétés A et C sont liées (voir le sous-alinéa 251(2)c)(i)) et sont réputées avoir entre elles un lien de dépendance (voir l'alinéa 251(1)a));

- les sociétés A et C sont toutes deux liées à J (voir le sous-alinéa 251(2)b(i)) et sont réputées avoir avec J un lien de dépendance (voir l'alinéa 251(1a));
- les sociétés B et C sont liées (voir le paragraphe 251(3)) et sont réputées avoir entre elles un lien de dépendance (voir l'alinéa 251(1a)).

Toutefois, si J ne peut exercer son option qu'après le décès, la faillite ou l'incapacité permanente de S, il ne serait pas réputé contrôler la société A à cause des exceptions prévues à l'alinéa 251(5)b). Dans ce cas, les sociétés A et B ne seraient pas liées à la société C, et J ne serait alors pas lié à la société A.

PERSONNES NON LIÉES

Fiducies personnelles

19. Conformément à l'alinéa 251(1)b), un contribuable et une fiducie personnelle désignée (voir le numéro 20) sont réputés avoir un lien de dépendance lorsque le contribuable, ou toute personne ayant avec lui un lien de dépendance, a un droit de bénéficiaire dans la fiducie. Selon le paragraphe 248(25), une personne qui possède un droit de bénéficiaire est l'une des personnes suivantes :

- une personne qui possède un droit (immédiat ou futur, conditionnel ou non, ou soumis ou non à l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire par une personne ou une société de personnes) à titre de bénéficiaire d'une fiducie, de recevoir la totalité ou une partie du revenu ou du capital de la fiducie donnée, soit directement de celle-ci, soit indirectement par l'entremise d'une ou de plusieurs fiducies ou de sociétés de personnes;
- une personne ou une société de personnes donnée qui par ailleurs n'a pas de droit de bénéficiaire dans une fiducie à un moment donné mais qui pourrait, en raison de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire par une personne ou une société de personnes, acquérir ultérieurement un droit de bénéficiaire dans une fiducie lorsque celle-ci a acquis un bien, directement ou indirectement de quelque manière que ce soit, de la personne ou de la société de personnes en question;
- un membre d'une société de personnes qui a un droit de bénéficiaire dans la fiducie.

Voici quelques exemples de cas où un particulier possède un droit de bénéficiaire dans une fiducie :

- a) le revenu de la fiducie est payable au particulier;
- b) le revenu est détenu en fiducie et sera versé au particulier lorsqu'il atteindra un certain âge;
- c) le particulier fait partie des personnes pour le compte desquelles un choix de bénéficiaire privilégié peut être exercé;
- d) le particulier fait partie d'une catégorie de personnes qui, en vertu de l'acte de fiducie, ont un intérêt résiduel;
- e) le particulier a fait un apport de biens à la fiducie (p. ex. l'auteur de la fiducie) et peut, en raison de l'existence

d'un pouvoir de nomination, être admis ultérieurement comme bénéficiaire de la fiducie.

Le particulier a un droit de bénéficiaire dans la fiducie dont il est question en b) même si son droit de recevoir le revenu prend fin dans l'éventualité où il décède avant d'avoir atteint l'âge fixé. De la même façon, le particulier a un droit de bénéficiaire dans la fiducie visée en c) même si les fiduciaires détiennent un pouvoir discrétionnaire absolu en ce qui regarde l'attribution du capital ou du revenu de la fiducie de sorte que le particulier pourrait, en fait, ne rien recevoir de la fiducie.

20. Au sens du paragraphe 248(1), une fiducie personnelle est, selon le cas, une fiducie testamentaire ou une fiducie non testamentaire dans laquelle aucun droit de bénéficiaire n'est acquis pour une contrepartie payable à la fiducie ou à une personne qui a fait un apport à la fiducie. Le paragraphe 108(7) prévoit qu'une personne (ou encore deux ou plusieurs personnes qui sont considérées liées aux fins de ce paragraphe) peut faire un apport de biens à une fiducie et conserver une participation dans la fiducie sans que celle-ci ne perde son statut de fiducie personnelle. Une fiducie personnelle désignée au sens du numéro 19 est une fiducie personnelle autre que : une fiducie au profit d'un athlète amateur, une fiducie d'employés, une fiducie principale, une fiducie régie par un régime de participation différée aux bénéfices, un régime de prestations aux employés, un régime de participation des employés aux bénéfices, un mécanisme de retraite étranger, un régime enregistré d'épargne-études, un régime de pension agréé, un fonds enregistré de revenu de retraite, un régime enregistré d'épargne-retraite ou un régime enregistré de prestations supplémentaires de chômage, une fiducie créée à l'égard du fonds réservé, une fiducie de convention de retraite, une fiducie dont les bénéficiaires directs font partie de l'une des fiducies mentionnées plus haut, une fiducie de santé et de bien-être, une fiducie régie par un arrangement funéraire admissible, une fiducie pour l'entretien d'un cimetière ainsi qu'un organisme communautaire.

21. Conformément à l'alinéa 251(1)b), un bien acquis par une personne (un bénéficiaire) par suite du décès d'un particulier et selon les termes du testament de ce dernier est réputé être acquis d'une personne avec laquelle le bénéficiaire a un lien de dépendance. En outre, en vertu de ce même alinéa, deux ou plusieurs fiducies personnelles données sont réputées avoir un lien de dépendance lorsque, entre autres choses :

- la même personne est un bénéficiaire de chaque fiducie;
- une personne qui est un bénéficiaire d'une fiducie a un lien de dépendance avec une personne qui est un bénéficiaire d'une ou de plusieurs de ces autres fiducies.

Autres personnes non liées

22. Conformément à l'alinéa 251(1)c), la question de savoir si des personnes non liées (autres que celles mentionnées aux numéros 19 et 20) ont ou non entre elles un

lien de dépendance à un moment donné en est une de fait. Les personnes non liées peuvent avoir un lien de dépendance ou non, selon les circonstances. En proposant des critères généraux pour déterminer si, pour une opération donnée, des personnes non liées ont entre elles un lien de dépendance ou non, il faut tenir compte du fait qu'il est impossible d'élaborer des lignes directrices prévoyant toutes les situations. Chaque transaction ou série de transactions donnée doit être examinée individuellement. Vous trouverez ci-après les lignes directrices générales de l'ARC ainsi que des commentaires particuliers à propos de certaines relations.

23. Les tribunaux ont, de manière générale, appliqué les critères suivants pour déterminer si une transaction avait été réalisée entre des personnes « sans lien de dépendance » :

- un seul cerveau dirige les négociations pour les deux parties à une transaction;
- les parties à une transaction agissent de concert sans intérêts distincts;
- il y a exercice effectif (de fait) du contrôle.

24. Les tribunaux ont statué que lorsqu'une personne (ou un groupe de personnes) est, en fait, l'agent négociateur ou la responsable de la négociation pour le compte de deux parties (ou de toutes les parties) à une transaction, il est impossible que les parties traitent sans lien de dépendance entre elles. Les tribunaux ont élargi ce principe et inclus le concept d'« action concertée » en ce qui a trait à un intérêt commun. Par conséquent, même lorsqu'il y a deux parties distinctes à une transaction (ou responsables), mais que ces parties agissent de façon très interdépendante (quand il s'agit d'une transaction d'intérêt commun), on peut alors supposer que les parties agissent ensemble et que, par conséquent, elles ont entre elles un lien de dépendance. Lorsqu'un but commun est visé, une transaction ne constitue pas forcément une transaction avec lien de dépendance lorsque, en outre, les intérêts sont différents (ou les parties indépendantes). Dans ce contexte, on considère que les parties ont des intérêts différents lorsque chacune d'elles a un intérêt indépendant des autres parties à une transaction, bien que chaque partie puisse avoir le même but, par exemple un gain économique.

25. Les tribunaux ont également statué que, dans certains cas, une influence, un avantage ou un pouvoir excessif ou permanent peut constituer un contrôle de fait (c.-à-d. un contrôle réel mais non juridique). Dans ce cas, il peut se créer entre les parties un lien de dépendance. Il est important de souligner qu'il n'est pas nécessaire que cet avantage soit exercé pour qu'il constitue un facteur à prendre en considération. Il suffit de pouvoir l'exercer.

26. Le défaut de mener à bien une transaction réalisée à la juste valeur marchande peut être une indication qu'il s'agit d'une transaction entre parties ayant un lien de dépendance. Toutefois, cette situation n'est pas concluante et, inversement, une transaction réalisée à la juste valeur marchande entre personnes non liées n'indique pas nécessairement une absence de lien de dépendance. Le

principal facteur à prendre en considération est la question de savoir s'il existe des intérêts économiques distincts correspondant à une opération commerciale courante entre parties ayant des intérêts distincts. Le cas où une partie à une transaction ne fait qu'accommoder l'autre partie en vue d'obtenir un certain résultat fiscal peut en être un où ces parties ont un lien de dépendance parce qu'elles n'ont pas d'intérêts économiques distincts correspondant à une opération commerciale courante entre des parties qui agissent chacune en fonction de ses propres intérêts.

Sociétés de personnes

27. Lorsqu'une société de personnes détient la majorité des actions émises avec droit de vote d'une société, elle est alors considérée avoir un lien de dépendance avec la société. Dans les cas où un associé est en mesure de contrôler une société de personnes, que ce soit parce qu'il détient une participation déterminante ou parce qu'un mandat lui a été dévolu par les autres membres, cet associé est considéré comme ayant un lien de dépendance avec la société de personnes. Toutefois, lorsqu'un associé n'est pas en mesure de contrôler une société de personnes dans laquelle il détient une participation et lorsque cet associé n'a pour ainsi dire aucun pouvoir décisionnel touchant les opérations de cette société de personnes, il est habituellement reconnu que cet associé n'a pas de lien de dépendance avec la société de personnes. Lorsqu'un groupe lié d'associés détient une participation déterminante dans une société de personnes, chaque membre du groupe lié est considéré avoir un lien de dépendance avec elle.

28. En règle générale, on suppose que des associés qui ne sont pas des personnes liées n'ont pas de lien de dépendance entre eux lorsqu'il s'agit des opérations qui se déroulent en dehors de l'activité de leur société de personnes. Cependant, leur association d'affaires serait un facteur à prendre en compte pour toute autre opération conclue entre eux.

Fiducies

29. Dans les cas où une fiducie détient la majorité des actions avec droit de vote d'une société de telle sorte que ses fiduciaires contrôlent la société, cette fiducie et la société seront des personnes liées en vertu du sous-alinéa 251(2)b)(i) et elles seront donc, en application de l'alinéa 251(1)a), considérées avoir entre elles un lien de dépendance. De plus, comme il est mentionné aux numéros 19 et 20, une fiducie personnelle désignée sera réputée avoir un lien de dépendance avec ses bénéficiaires de même qu'avec toute personne ayant un lien de dépendance avec l'un ou l'autre de ses bénéficiaires. Dans tous les autres cas, la question de savoir s'il existe un lien de dépendance entre une fiducie et une personne ou un groupe de personnes en est une de fait.

30. Sauf indication contraire, une fiducie est considérée avoir un lien de dépendance avec son auteur. Toutefois, à moins que l'auteur n'ait conservé un certain degré d'influence sur le fiduciaire, on peut ignorer cette présomption d'ordre général lorsqu'il s'agit d'un fiduciaire

professionnel (p. ex. une société de fiducie publique). En outre, si des biens sont cédés à une fiducie et qu'en conséquence l'auteur de la fiducie lui transfère tous les droits habituels de propriété des biens, il pourrait être considéré ne pas avoir de lien de dépendance avec la fiducie pourvu que le fiduciaire de celle-ci ne soit en aucune façon assujéti à l'influence de l'auteur. Toutefois, l'ARC considère généralement que le transfert de biens d'une personne décédée à sa succession ou à une fiducie créée conformément aux dispositions du testament de cette personne ne constitue pas une opération sans lien de dépendance.

31. Selon le paragraphe 104(2), une fiducie est réputée être un particulier relativement aux biens de la fiducie et, suivant la définition donnée au paragraphe 248(1), un « particulier » est une personne. Par conséquent, dans l'article 251, la mention d'une « personne » inclut une fiducie.

Actionnaires et sociétés

32. Conformément aux règles énoncées à l'alinéa 251(2)b), si un actionnaire ne contrôle pas une société ou s'il n'est pas lié par ailleurs à celle-ci, on suppose habituellement que cet actionnaire n'a pas de lien de dépendance avec la société dans laquelle il détient des actions. Toutefois, si un nombre suffisant d'actionnaires minoritaires agissent de

concert pour assurer la gestion des affaires d'une société, ces actionnaires peuvent être considérés comme ayant un lien de dépendance avec la société. Agir de concert veut habituellement dire conclure au préalable un accord sur la manière de procéder. Dans le cas d'une société qui a un grand nombre d'actionnaires, le fait qu'une majorité de ceux-ci votent collectivement en vue de l'adoption d'une mesure quelconque ne signifie pas en soi qu'ils agissent de concert et que, par conséquent, il existe un lien de dépendance entre eux ainsi qu'avec la société. De plus, il y a lieu de prendre en considération l'influence qu'un actionnaire minoritaire occupant un poste de cadre exerce sur la gestion directe d'une société au moment d'évaluer le lien que cet actionnaire entretient avec cette société.

33. Il peut survenir des situations où des sociétés privées comportant peu d'actionnaires (avec, dans certains cas, un droit de propriété relatif à des actions de plusieurs sociétés qui est insuffisant pour créer un contrôle de droit) embauchent quelques-uns des mêmes employés, occupent les mêmes locaux et semblent, aux yeux du public, constituer une seule et même entreprise. En pareils cas, ces sociétés peuvent être considérées comme des sociétés ayant un lien de dépendance entre elles.

Explication des modifications

Introduction

L'*Explication des modifications* donne les raisons pour lesquelles un bulletin d'interprétation a été révisé. On y expose les révisions qui ont été apportées à la suite des modifications à la loi, de même que les révisions qui changent une interprétation existante de l'ARC ou qui en établissent de nouvelles.

Aperçu

Nous avons révisé ce bulletin en fonction des modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* adoptées par le chapitre 19 des L.C. de 1998 (auparavant le projet de loi C-28), le chapitre 12 des L.C. de 2000 (auparavant le projet de loi C-23) et le chapitre 17 des L.C. de 2001 (auparavant le projet de loi C-22).

Modifications législatives et autres

Le *Résumé* a été révisé afin d'y inclure une référence aux fiducies personnelles et à leurs bénéficiaires afin de tenir compte des modifications apportées à l'alinéa 251(1*b*) adoptées par l'article 192 du chapitre 17 des L.C. de 2001, applicables après le 23 décembre 1998.

Le numéro 2 a été révisé afin d'y inclure une référence aux personnes liées en raison d'une « union de fait » à la suite de la modification à l'alinéa 251(2*a*) adoptée par l'article 10 de l'annexe 2 du chapitre 12 des L.C. de 2000, applicable après l'année 2000.

L'ancien numéro 4 a été divisé en deux pour former les numéros 4 et 5. Ceux-ci ont été révisés de manière à modifier la référence au terme « conjoint » de manière à inclure un « conjoint de fait » après l'année 2000.

Le numéro 6 (auparavant le numéro 5) a été révisé afin d'en supprimer les renvois aux alinéas 252(4*a*) et *b*) qui ont été abrogés par le paragraphe 141(2) du chapitre 12 des L.C. de 2000, applicable après l'année 2000.

Le numéro 7 est un nouveau numéro qui renferme les nouvelles définitions des termes « conjoint de fait » et « union de fait », définitions qui ont été ajoutées au paragraphe 248(1) par le paragraphe 139(2) du chapitre 12 des L.C. de 2000, applicable après l'année 2000. On y fait également mention de la proposition visant à modifier la définition de « conjoint de fait » donnée au paragraphe 248(1), définition qui est énoncée dans les *Propositions législatives et notes explicatives concernant l'impôt sur le revenu*, un projet de modifications techniques à la *Loi de l'impôt sur le revenu* publié par le ministre des Finances le 20 décembre 2002.

Le numéro 8 (auparavant les numéros 6 et 7) a été révisé afin de supprimer les renvois aux alinéas 252(4*a*) et *b*) qui ont été abrogés et remplacés par la définition de « conjoint de

fait » par le chapitre 12 des L.C. de 2000, applicable après l'année 2000.

Le numéro 9 (auparavant le numéro 8) a été révisé afin d'inclure les références aux termes « union de fait » et « conjoint de fait ».

Le numéro 10 (auparavant le numéro 9) a été révisé de manière à ajouter d'autres commentaires touchant l'adoption de fait.

Le numéro 11 (auparavant le numéro 10) a été étendu afin d'y ajouter une discussion traitant du cas où deux sociétés seraient liées en vertu de l'alinéa 251(2*c*).

Le numéro 12 est un nouveau numéro qui traite du sens des expressions « groupe lié » et « groupe non lié ».

Le numéro 13 est un nouveau numéro qui traite du paragraphe 251(3) selon lequel, en certains cas, deux sociétés sont réputées être liées.

L'ancien numéro 11 est devenu le numéro 14.

Le numéro 15 (auparavant le numéro 12) a été révisé afin de tenir compte des modifications comprises dans le projet de loi dont fait mention la remarque qui y fait suite, modifications qui ont été adoptées par les paragraphes 242(2) et (3) du chapitre 19 des L.C. de 1998, applicables après le 26 avril 1995.

Le numéro 16 est un nouveau numéro qui traite de l'alinéa 251(5*b*) dans le contexte des titres convertibles. Ces commentaires ont été ajoutés depuis la publication de la dernière version du bulletin d'interprétation IT-64, *Société : association et contrôle*, auquel on renvoyait dans l'ancien numéro 13, bulletin qui ne fait plus mention de l'alinéa 251(5*b*).

Le numéro 17 (auparavant le numéro 13) a été révisé afin de supprimer le renvoi au bulletin IT-64, *Société : association et contrôle* qui ne fait plus mention de l'alinéa 251(5*b*).

Le numéro 18 est un nouveau numéro qui aborde la question du contrôle simultané, lequel peut se produire lorsque s'applique l'alinéa 251(5*b*).

Les numéros 19, 20 et 21 sont de nouveaux numéros où il est question de la modification apportée à l'alinéa 251(1*b*) adoptée par l'article 192 du chapitre 17 des L.C. de 2001, applicable après le 23 décembre 1998. Selon l'alinéa 251(1*b*) modifié, certaines fiducies personnelles sont réputées avoir un lien de dépendance avec chaque personne qui détient un droit de bénéficiaire dans la fiducie ou avec les personnes qui ont un lien de dépendance avec ces bénéficiaires.

IT-419R2

Le numéro 22 (auparavant le numéro 15) a été révisé afin de remplacer le renvoi à l'ancien alinéa 251(1)*b*) par un renvoi à l'alinéa 251(1)*c*).

Les numéros 23, 24, 25 et 26 remplacent les anciens numéros 16, 17, 18 et 19.

Les numéros 27 et 28 (auparavant les numéros 20 et 21) ont été révisés de manière à inclure des commentaires supplémentaires précisant le moment où une société de personnes a un lien de dépendance avec une autre personne.

Les numéros 29 à 31 (auparavant les numéros 22 et 23) ont été révisés en conséquence de la nouvelle règle de présomption qui s'applique à certaines fiducies personnelles.

Les numéros 32 et 33 ont remplacé les anciens numéros 24 et 25.

Tout au long du bulletin, nous avons apporté certaines modifications afin d'en améliorer la lisibilité sans en altérer le fond.