

DESTINATAIRE :

EXPÉDITEUR :

DATE : LE 1^{ER} DÉCEMBRE 2003

OBJET : DÉPENSES DE REPAS ENCOURUES PAR UN PRODUCTEUR DE FILMS
N/RÉF. : 02-0100293

La présente est pour faire suite à votre lettre du ** *** **** que vous nous avez fait parvenir par courrier électronique au sujet du traitement fiscal à appliquer lorsque des dépenses de repas sont encourues par des producteurs de cinéma. Plus précisément, vous nous posez la question suivante :

Comment doit-on appliquer les articles 421.1 et 421.2 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », relativement à des collations de plateau et des allocations attribuables à des repas fournis par des sociétés de production admissibles au crédit d'impôt cinématographique?

Faits et hypothèses :

Nos commentaires visant les collations de plateau et les allocations attribuables à des repas reposent essentiellement sur les hypothèses et faits suivants que vous nous avez soumis :

1. La production d'un film se déroule principalement sur un ou plusieurs sites de tournage.
2. Conformément aux ententes collectives en vigueur dans l'industrie cinématographique, des repas et collations sont fournis chaque jour par le producteur à toutes les personnes présentes sur un site de tournage. Ils sont offerts gratuitement tant aux employés qu'aux travailleurs autonomes présents sur le site de tournage.

3. Les ententes collectives en vigueur dans l'industrie cinématographique prévoient le versement d'allocations pour les repas par le producteur lorsque le tournage a lieu à l'extérieur d'une zone délimitée par un certain rayon établi en partant du bureau de production. Ces allocations sont versées tant aux employés qu'aux travailleurs autonomes devant se présenter sur le site de tournage.
4. Les frais de collations de plateau et les allocations pour les repas sont engagés par les producteurs en vertu d'une obligation issue d'ententes collectives avec les syndicats représentant les travailleurs de l'industrie cinématographique. Ces ententes collectives lient les producteurs et les syndicats en raison des dispositions de la *Loi sur le statut professionnel et les conditions d'engagement des artistes de la scène, du disque et du cinéma* (L.R.Q. c. S-32.1) en vertu de laquelle ces syndicats ont été accrédités. Cette loi oblige les producteurs à négocier et à conclure des ententes collectives fixant les conditions minimales d'engagement des artistes avec les syndicats accrédités pour les représenter.
5. Dans le cas des collations de plateau, des aliments et boissons sont consommés sur le site de tournage où ils sont offerts et payés directement par le producteur.
6. Un employé se rapporte habituellement à un site de tournage donné.

Commentaires :

De façon générale, l'article 421.1 de la LI prévoit, aux fins de la partie I de la LI, qu'un montant payé par une personne pour des aliments, des boissons et des divertissements est réputé correspondre à 50 % du moindre du montant payé ou à payer à cet égard ou le montant qui, à cet égard, serait raisonnable dans les circonstances (ci-après désignée « la limite de 50 % »)¹.

L'article 421.2 de la LI énonce toutefois des exceptions à cette règle générale.

Nos commentaires ne viseront que les paragraphes *c* à *e* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI, puisqu'ils sont les plus susceptibles de trouver application dans

¹ Notons qu'à l'occasion du Discours sur le budget du 12 juin 2003, il fut annoncé que la législation fiscale sera modifiée de façon que les frais de nourriture, boissons et divertissements visés par la limite de 50 % soient de plus plafonnés à un montant égal à 1 % du chiffre d'affaires d'un contribuable pour une année d'imposition, en apportant les assouplissements qui s'avèrent nécessaires à l'égard de certains secteurs lorsqu'un tel plafond n'est pas adapté à la réalité particulière de ceux-ci.

le cas sous étude parmi les exceptions à la limite de 50 % que l'on retrouve à l'article 421.2 de la LI.

Paragraphe c du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI :

Le paragraphe *c* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI prévoit une exception à la limite de 50 % si le montant payé par le producteur à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons, lorsque ce montant en est un pour lequel le producteur reçoit une contrepartie dont le montant est raisonnable et est indiqué, par écrit, de façon spécifique à la personne qui verse la contrepartie. Puisque les employés et travailleurs autonomes ne versent aucune contrepartie au producteur à l'égard de la consommation des collations de plateau, cette exception ne peut trouver application.

Quant aux allocations de repas versées par le producteur en faveur de ses employés ou de travailleurs autonomes conformément aux ententes collectives, le paragraphe *c* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI ne saurait trouver application, puisque la prestation de travail de l'employé ou du travailleur autonome, selon le cas, est l'exécution d'une obligation résultant des ententes collectives liant les producteurs et les syndicats de l'industrie cinématographique et ne constitue pas une contrepartie ou un paiement au sens de ce paragraphe².

Paragraphe d du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI :

Le paragraphe *d* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI prévoit également une exception à la limite de 50 % si le montant est payé par le producteur à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons par un employé³ ou à l'égard de divertissements dont a joui un employé⁴, lequel montant doit être inclus dans le calcul du revenu de ce dernier en raison de l'application des articles 32 à 58.3 de la LI, ou devrait

² Voir *Les Structures G.B. Ltée v The Queen*, 96 DTC 1590, page 1592 (Cour canadienne de l'impôt) « ...l'exception prévue à l'alinéa 67.1(2)c ne trouve pas d'application parce que la prestation de travail de l'employé est l'exécution d'une obligation et ne constitue pas un paiement au sens de cet alinéa. », page 1593, « Cet alinéa exige des paiements faits par deux personnes : une personne a payé des aliments et elle est remboursée par un paiement qui indique de façon précise le montant relatif aux aliments dans un écrit préparé par la première personne pour la deuxième personne. »

³ Ou par une personne avec laquelle il a un lien de dépendance.

⁴ Idem.

ainsi l'être si ce n'était du sous-paragraphe ii du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI (emploi dans un endroit éloigné⁵).

Le Ministère est d'avis que la fourniture d'un repas et de collations par un employeur sur les lieux d'un tournage ou le versement d'une allocation pour les repas engendre pour l'employé un avantage dont la valeur ou le montant de l'allocation pour les repas doit être inclus dans le calcul de son revenu en vertu de l'article 37 de la LI, à moins que ce dernier ne puisse se prévaloir des règles d'exclusion du revenu d'emploi dont celles prévues par l'une des dispositions suivantes :

- A) l'article 39.5 de la LI (allocation pour frais de voyage ou le remboursement de tels frais encourus par un particulier à l'égard d'un emploi à temps partiel lorsque les fonctions de l'emploi à temps partiel doivent être accomplies à un endroit qui est éloigné d'au moins 80 kilomètres, selon le cas, du lieu principal de son autre emploi ou de l'endroit principal où il exerce son entreprise) ;
- B) le paragraphe *b* de l'article 40 de la LI (allocations raisonnables pour frais de voyage, autres que les allocations pour l'utilisation d'un véhicule à moteur reçues par l'employé) ;
- C) le sous-paragraphe i du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI⁶ (emploi sur un chantier particulier) ;
- D) et la nouvelle mesure en vigueur depuis le début de l'année 2002 visant les frais de repas indemnisés à des employés effectuant du temps supplémentaire à la demande de l'employeur, de façon occasionnelle, pour une durée prévue d'au moins trois heures consécutives⁷.

Nous ne sommes pas en mesure d'émettre des commentaires relativement à l'application de ces exclusions dans le calcul du revenu d'emploi d'un particulier, puisque nous n'avons aucun fait précis afin d'établir si un tel particulier pourrait effectivement s'en prévaloir.

⁵ Pour plus de détails concernant l'interprétation que fait le Ministère du sous-paragraphe ii du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI, nous vous suggérons de consulter la version en vigueur du Bulletin d'interprétation IMP. 42-1 « *Emploi sur un chantier particulier ou dans un endroit éloigné* ».

⁶ Pour plus de détails concernant l'interprétation que fait le Ministère du sous-paragraphe i du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI, nous vous suggérons de consulter la version en vigueur du Bulletin d'interprétation IMP. 42-1 « *Emploi sur un chantier particulier ou dans un endroit éloigné* ».

⁷ Telle qu'annoncée par le Bulletin d'information no 2001-13 du ministère des Finances du Québec en date du 20 décembre 2001, page 1.

Pour ce qui est de l'élément B) en particulier qui traite des allocations pour frais de voyage pour la partie repas reçues par les employés, nous vous faisons part des remarques ci-après.

Dans votre demande, vous ne mentionnez pas le montant de l'allocation pour repas que l'employé reçoit de son employeur. Vous ne nous indiquez pas ce qui caractérise un site de tournage ni à quel endroit est établi un tel site. Vous nous exposez seulement que la production d'un film se déroule principalement sur un ou plusieurs sites et qu'un employé se présente habituellement à un site de tournage donné.

Or, la question de déterminer si les allocations pour repas reçues par les employés d'un producteur de films s'inscrivent dans le cadre du paragraphe *b* de l'article 40 de la LI repose sur les circonstances propres à chaque situation, particulièrement sur la localisation de l'établissement de l'employeur.

Néanmoins, nous vous exposons certains principes qui, nous l'espérons, vous seront utiles.

L'objectif de cette disposition est de permettre à l'employé de recevoir en franchise d'impôt l'allocation qu'il reçoit afin de défrayer certaines dépenses qu'il encourt dans l'accomplissement de ses fonctions, pour autant que le montant de cette allocation soit raisonnable.

Le Bulletin d'interprétation IMP. 40-1/R1 intitulé « *Allocations raisonnables pour frais de voyage* » expose la position du Ministère sur ce que constitue une allocation raisonnable et la nature des frais de voyage, nous vous y renvoyons pour de plus amples précisions sur ces notions.

Étant donné que la notion de « *frais de voyage* » comporte en elle-même des frais qu'une personne assumerait de toute manière pour assurer sa subsistance, le législateur a inséré une condition à l'effet que l'allocation doit être versée à l'employé pour lui permettre de compenser des frais encourus dans l'accomplissement de ses fonctions alors qu'il se retrouve en périphérie de l'établissement de l'employeur où il travaille habituellement ou auquel il est ordinairement attaché.

De plus, on s'assure de la nécessité d'engager de tels frais par l'ajout d'une condition qui limite le territoire en deçà duquel l'allocation sera imposable.

La jurisprudence reconnaît que les frais de déplacement engagés pour se rendre de son lieu de résidence à son lieu de travail habituel ne sont pas déductibles dans le calcul du

revenu d'un employé, parce qu'ils ne sont pas engagés dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, mais plutôt pour se rendre à l'endroit où les fonctions seront accomplies⁸.

Ce principe demeure même lorsqu'il s'agit d'indemniser l'employé pour ses frais de transport entre son lieu de résidence et son lieu de travail habituel par le versement d'une allocation⁹.

En ce qui concerne les frais de repas, le caractère personnel d'une dépense de repas encourue par un particulier sur les lieux réguliers de son travail est reconnu par la jurisprudence, sauf s'il s'agit d'une dépense que l'employé n'aurait normalement pas encourue¹⁰.

Conformément au Bulletin d'interprétation IMP. 40-1/R1, l'expression « *établissement de l'employeur* » comprend non seulement le lieu d'affaires, mais également tout autre endroit où l'employeur exécute un contrat.

Pour déterminer ce que constitue un lieu d'affaires, nous pouvons nous reporter au paragraphe 5 du Bulletin d'interprétation IMP. 65-1/R1, lequel énonce que « *(L)'établissement de l'employeur dont il est question à l'article 65 de la Loi*¹¹ comprend le lieu d'affaires de l'employeur, c'est-à-dire son établissement permanent (un

⁸ Fortier c. SMRQ (1996) R.D.F.Q. 34 (C.A.) : « Il y a lieu de souligner immédiatement qu'une jurisprudence constante a bien établi le principe que les frais de déplacement normalement encourus à la seule fin de se transporter du lieu de sa résidence à son lieu de travail ne constituent pas une dépense encourue « dans l'exécution » de sa charge ou de son emploi, mais qu'il s'agit de frais de nature personnelle, qu'ils ne sont pas déductibles du revenu pour fins d'impôt et que leur remboursement constitue un revenu taxable. Ce principe n'est pas remis en question par l'appelant. En effet, et à tout le moins sur un plan purement théorique, le contribuable a le libre choix du lieu de sa résidence, et de son moyen de transport, en regard du lieu de son emploi régulier alors que tel n'est plus le cas lorsque cet emploi l'oblige à voyager à l'extérieur du lieu normal et régulier de son travail, dans son exécution. » Voir également Poupart c. SMRQ [1992] R.D.F.Q. 206 (C.Q.).

⁹ Paquin c. Québec (Sous-ministre du Revenu) (1994) R.D.F.Q. 174 (C.Q.), D.F.Q.E. 94F-58. Allocation pour les frais de transport entre la résidence personnelle et la concession forestière.

¹⁰ SMRQ c. Confédération des caisses populaires et d'économie Desjardins du Québec, [2001] R.D.F.Q. 16 (C.A.). Bulletin d'information no 2001-13 du ministère des Finances – Québec, 20 décembre 2001 : Non-imposition de certaines indemnités de repas et de transport versées aux employés effectuant des heures supplémentaires.

¹¹ Art. 65. Un particulier ne peut, dans le calcul d'une déduction permise par les articles 62 ou 63, déduire un montant dépensé pour un repas que si ce repas est pris dans une période pendant laquelle ses fonctions l'obligent à être absent pendant au moins douze heures du territoire municipal local ou, le cas échéant, de la région métropolitaine où est situé l'établissement de l'employeur où il se présente habituellement pour son travail.

bureau, une usine, un entrepôt, une succursale ou un magasin, ainsi qu'un bureau sur un important chantier de construction), et peut aussi comprendre tout lieu où l'employeur exécute un contrat. »

Dans le cadre de votre demande, la question à trancher serait de déterminer si un site de tournage donné où un employé se rapporte habituellement est l'établissement de l'employeur où l'employé travaille habituellement aux fins du paragraphe *b* de l'article 40 de la LI.

Dans ce contexte, nous sommes d'avis que l'expression « *établissement de l'employeur* » doit être interprétée en relation avec le particulier et viser le lieu d'affaires où ce particulier travaille habituellement ou auquel il est ordinairement attaché. Pour cette raison, il serait téméraire de se prononcer formellement sur cette question, étant donné l'éventail de situations particulières qui pourraient être suggérées.

À titre d'exemple, il se pourrait qu'un employé ait à se présenter habituellement sur un site de tournage donné à des fins de supervision, mais qu'il ait également à se présenter habituellement dans le cadre de ses fonctions au bureau de la maison de production pour exécuter des tâches de nature administrative.

Dans ces circonstances, il s'agirait de déterminer l'endroit où le particulier exerce la majorité de son travail. Dans le cadre de cet exercice, il faudrait apprécier les caractéristiques du travail de l'employé en regard de la nature des fonctions qui lui sont attribuées afin de déterminer lequel des lieux de travail est plus prédominant par rapport à l'autre.

Dans l'éventualité où les faits démontrent que les fonctions de gestion prévalent les fonctions de supervision du site de tournage, le lieu habituel de travail de cet employé serait le bureau de la maison de production.

À l'opposé, nous serions d'avis qu'un employé qui est engagé par une maison de production afin d'exécuter les fonctions de sa charge ou de son emploi sur un site de tournage en particulier, alors que cet employé effectue son travail sous la direction d'une personne présente sur ce site, ne pourrait satisfaire au paragraphe *b* de l'article 40 de la LI puisque le site de tournage est alors le seul endroit où il travaille habituellement.

Lorsqu'un site de tournage ne peut, en regard des faits, constituer le lieu de travail habituel d'un particulier, l'allocation pour repas qui lui sera versée n'aura pas à être incluse dans le calcul de son revenu dans la mesure où ce site est situé à l'extérieur du territoire municipal local ou, le cas échéant, de la région métropolitaine où est situé

l'établissement de l'employeur où il travaille habituellement ou auquel il est ordinairement attaché.

En ce qui concerne la signification des expressions « *territoire municipal local* » et « *région métropolitaine* », ces notions sont présentement à l'étude au sein de notre direction en raison des regroupements municipaux de 2002.

Paragraphe d.1 du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI :

Le paragraphe *d.1* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI prévoit une autre exception à la limite de 50 % à l'égard des frais engagés à titre de repas, boissons ou divertissements à l'égard du travail d'un employé sur certains chantiers particuliers. Ainsi, les frais pour de la nourriture, des boissons ou des divertissements payés directement par l'employeur, ou payés sous forme d'allocations par ce dernier en faveur de ses employés, seront soustraits de l'application de l'article 421.1 de la LI s'ils :

- ne sont pas payés ou payables relativement à une conférence, à un congrès, à un colloque ou à un événement semblable ;
- donnent lieu à des avantages d'emploi qui n'ont pas à être inclus dans le calcul du revenu du particulier en raison du sous-paragraphe *i* du paragraphe *a* de l'article 42 de la LI (emploi sur un chantier particulier); et
- sont payés ou payables à l'égard des fonctions exercées par le contribuable sur un chantier qui est situé au Canada et qui est à au moins 30 kilomètres du point le plus rapproché de la limite de la région urbaine la plus proche qui compte au moins 40 000 habitants. À cette fin, une « *région urbaine* » est définie par Statistique Canada dans le Dictionnaire du recensement comme étant une région ayant un peuplement minimal de 1 000 habitants et une densité de peuplement d'au moins 400 habitants par kilomètre carré.

Nous ne possédons pas les faits nous permettant de prendre position au sujet de cette disposition.

Paragraphe e du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI :

Enfin, une autre exception à la limite de 50 % est prévue par le paragraphe *e* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI. Cette exception permet la pleine déductibilité des frais

engagés par une personne pour de la nourriture, des boissons et des divertissements liés à un maximum de six événements spéciaux par année civile, tel un party de Noël ou une activité semblable auquel l'ensemble des employés de la personne d'un lieu d'affaires donné de celle-ci ont accès. Cette disposition ne devrait pas s'appliquer dans le présent cas, étant donné que les collations de plateau et les repas fournis sur le site de tournage, de même que les allocations pour repas, le sont en raison d'ententes collectives et ne sont aucunement liés à des événements spéciaux.