



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 MAI 2015

OBJET : **RESTRICTION À LA DÉDUCTION DES DÉPENSES D'ALIMENTS, DE BOISSONS ET DE DIVERTISSEMENTS (ARTICLES 421.1 ET 421.2 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS)**
N/RÉF. : 15-024508-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », aux dépenses engagées par la société *****, ci-après désignée « le Contribuable », dans le cadre d'un programme de fidélisation, ci-après désigné « le Programme », offrant à ses meilleurs clients la possibilité de participer gratuitement à une croisière en compagnie de certains de ses employés et fournisseurs.

LES FAITS

a. Le Programme de fidélisation du Contribuable

Le Contribuable exploite une entreprise spécialisée dans la distribution de produits et de systèmes *****. Elle compte plus de ***** succursales au Canada.

Au cours de l'année 20X1, le Contribuable met sur pied le Programme afin d'influencer à la hausse le niveau de ses ventes. De fait, le montant total des ventes du Contribuable bondit, dès la première année du Programme, connaissant alors une hausse de 38 % et il ne cesse d'augmenter depuis.

Un objectif de ventes à atteindre au terme d'une période de 18 mois est fixé pour chaque client invité à se joindre au Programme. Ce dernier doit remplir un formulaire intitulé « Acceptation des conditions » pour participer. Le Contribuable transmet mensuellement à ses clients participants un état de l'évolution de leurs ventes par rapport à l'objectif. Les clients réussissant à atteindre l'objectif peuvent participer gratuitement à une croisière de sept jours/sept nuits avec leur conjoint/e. Des employés du Contribuable et des représentants de certains fournisseurs importants y sont présents. La croisière a pour but de divertir tout en comportant des ateliers de formation reliés à l'industrie ainsi que des activités de réseautage. ***** mentionne que l'une des croisières organisées par le Contribuable réunissait plus de 400 personnes.

À l'appui de votre demande, vous nous soumettez les documents relatifs à la participation de certains clients du Contribuable à ses Programmes de fidélité 20X6-20X7 (croisière gratuite pour deux personnes dans les Caraïbes ayant eu lieu du ***** au ***** 20X8) et 20X8-20X9 (croisière gratuite pour deux personnes sur la Méditerranée ayant eu lieu du ***** au *****20X10). Les croisières pour lesquelles les clients se sont qualifiés comprenaient, outre la croisière :

- Le transport aérien aller-retour (sauf pour la croisière de ***** 20X10¹)
- Les transferts au port de Tampa ou de/à l'aéroport de Barcelone
- Une cabine avec balcon
- Tous les repas à bord
- Certaines boissons
- Les activités journalières à bord
- Les spectacles du soir
- Les pourboires et les taxes

Le Contribuable déduit, dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour les années d'imposition précitées, la totalité des dépenses engagées par elle pour l'organisation des croisières prévues au Programme :

20X7 :	***** \$
20X8 :	***** \$
20X9 :	***** \$

¹ Les frais de transport étaient à la charge des clients y participant. Cependant, un crédit de 2 % des achats excédant leur objectif était déduit du coût du transport aérien, applicable sur des billets d'avion de classe économique.

b. La vérification

***** Revenu Québec refuse 50 % de la déduction faite par le Contribuable au titre de l'organisation des croisières.

c. Représentations soumises

Les représentants du Contribuable soutiennent que l'article 421.1 de la LI ne s'applique pas en l'espèce aux dépenses précitées pour les motifs suivants :

- 1) Le transport et l'hébergement constituent la partie principale des dépenses associées à la croisière et seul un montant nominal est relatif à une consommation de nourriture et de boissons. De plus, ce sont strictement des dépenses d'entreprise n'impliquant aucun divertissement.
- 2) L'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI s'applique :
 - a. Le Contribuable reçoit une compensation pour ces dépenses d'un montant nul, car un client participe à une croisière prévue au Programme parce qu'il a atteint son objectif en faisant plus de ventes qu'il n'en aurait réalisées, n'eût été du Programme.
 - b. Cette compensation est raisonnable, car le profit brut généré par les ventes additionnelles est plus élevé que le montant des dépenses engagées pour organiser les croisières prévues au Programme.
 - c. Le jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Powrmatic*² appuie la position du Contribuable.

INTERPRÉTATION DEMANDÉE

Vous souhaitez savoir si les dépenses engagées par le Contribuable dans le cadre du Programme sont assujetties à la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI relative à la déduction des dépenses engagées pour la consommation par une personne d'aliments, de boissons et de divertissements et, plus précisément, si elles sont visées par l'une des exceptions prévues aux paragraphes *a* ou *c* de l'article 421.2 de la LI. À cet égard, vous souhaitez connaître notre position au regard de l'impact des jugements rendus par la Cour canadienne de l'impôt dans les affaires *Pink Elephant*³ et *Powrmatic*.

² *Powrmatic c. R.*, 94 DTC 1196.

³ *Pink Elephant c. R.*, 2011 CCI 395.

NOTRE INTERPRÉTATION

Nous sommes d'avis que les exceptions prévues aux paragraphes *a* et *c* de l'article 421.2 de la LI ne s'appliquent pas aux dépenses engagées par le Contribuable dans le cadre du Programme. Ces dépenses sont assujetties à la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI, sauf dans la mesure suivante :

- À la condition que le Contribuable prouve d'une manière satisfaisante qu'une partie des dépenses engagées dans le cadre du Programme est relative à l'organisation d'activités de formation ayant lieu lors des croisières, elle peut en déduire le montant, s'il est raisonnable, dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pendant les années d'imposition vérifiées, et la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI ne s'applique pas à la déduction d'une telle dépense. Cependant, les dépenses liées à la nourriture et aux boissons consommées à l'occasion de la formation demeurent assujetties à cette restriction⁴.
- Les dépenses liées à la participation de ses employés et à celle d'employés de ses clients incorporés ne sont pas assujetties à la restriction précitée dans la mesure où un montant équivalent a été inclus dans leur revenu d'emploi à titre d'avantage imposable. En effet, l'exception prévue au paragraphe *d* de l'article 421.2 de la LI s'applique alors.

NOS MOTIFS

1. Une croisière est un divertissement

La restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI s'applique à des dépenses autrement déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens d'un contribuable. Il s'agit donc de dépenses engagées dans l'exploitation d'une entreprise.

L'article 421.1 de la LI requiert que la détermination de ce qui constitue ou non un divertissement se fasse par rapport à la personne qui en jouit et non par rapport au contribuable qui en paie le coût et qui veut le déduire dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens.

⁴ ARC, Interprétation technique 2009-0347581E5, *Frais de formation* (28 avril 2010).

Le mot « divertissement » est défini au paragraphe *b* de l'article 421.4 de la LI, selon lequel il « comprend les amusements et les loisirs ». Les mots « amusements » et « loisirs » ne sont pas définis par la LI. Dans une telle situation, les tribunaux autorisent le recours au sens ordinaire et grammatical d'un mot qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, son objet et l'intention du législateur⁵. Le *Petit Robert* électronique définit ainsi les mots « amusement » et « loisirs » :

« Amusement : Action de distraire, ou de se distraire agréablement.
→ délasserment, divertissement, récréation. ».

« Loisirs : Cour. *Heures, moments de loisir.*

▫ Au plur. Les loisirs. *Avoir des loisirs, beaucoup de loisirs.* → temps (du temps libre, du temps à soi). « *l'octroi des loisirs aux classes ouvrières* » (Giraudoux). *Métier qui laisse des loisirs. Comment occupez-vous vos loisirs?*

▫ *La société, la civilisation des loisirs. Les loisirs des vacances, de la retraite.* ».

Les mots « amusements » et « loisirs » sont de toute évidence des termes ayant une portée très large. De plus, l'utilisation par le législateur du mot « comprend » indique sa volonté de fournir une définition non exhaustive du mot « divertissement »⁶. Ce mot a d'ailleurs le sens ordinaire très large, d'occupation plaisante qui distrait, amuse ou passe le temps, selon le *Petit Robert* électronique :

« Divertissement : « Mod. Action de divertir, de se divertir. → agrément, amusement, délasserment, distraction, 1. plaisir, récréation. *Il se livre à ce travail pour son divertissement personnel. Le public « veut avant tout son divertissement et son plaisir »* (Sainte-Beuve).

◆ Moyen de se divertir. → distraction, jeu, passe-temps, 1. plaisir; loisir. *La musique, le sport sont ses divertissements favoris. Le cinéma est un divertissement populaire.* »

⁵ Il s'agit de la règle moderne d'interprétation énoncée par le professeur Driedger, que la Cour suprême du Canada a reprise maintes fois depuis l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, p. 578 : Lucie Lauzière. *L'interprétation des lois*, Chaire de rédaction législative de l'Université Laval (août 2012), p. 8 de la version pdf en ligne :

http://www.redactionjuridique.chaire.ulaval.ca/fileadmin/files/documents/Travaux_de_la_Chaire/interpretation_des_lois.pdf.

⁶ *Olympia & York Developments Ltd c. R.*, 80 D.T.C. 6184 (C. F., 1^{re} instance), au paragraphe 41; *2850-1799 Québec Inc. c. Corporation municipale du Canton d'Orford*, [1992] R.D.I. 487 (C.S.), au paragraphe 36 (la Cour cite le professeur Pierre-André Côté, tiré de son traité intitulé *Interprétation des lois*; *Séguin c. R.*, 97 D.T.C. 5457 (CAF).

Distraction : « Diversion apportée par une occupation propre à délasser l'esprit en l'amusant. → dérivatif, diversion. *Il faut à cet enfant un peu de distraction.* → détente. « *un amour contrarié, auquel je voulais échapper par la distraction* » (Nerval).

◆ L'occupation qui apporte la distraction. → amusement, divertissement; loisir. *Le jeu, la promenade sont nos distractions quotidiennes.* → passe-temps. *C'est sa seule distraction.* → 1. plaisir. ».

Déterminer si un voyage est organisé principalement pour divertir ses participants est une question de fait⁷. Payer un voyage visant principalement à procurer des vacances à de bons clients constitue un divertissement pour eux, compte tenu du sens large de ce mot⁸. Une croisière constitue un divertissement⁹. Il est à noter que, dans le présent cas, la description des croisières organisées par le Contribuable démontre qu'il s'agissait d'une activité totalement axée sur le plaisir et l'agrément des participants.

Le fait qu'une croisière puisse comporter des moments de réseautage ne change pas sa nature de divertissement¹⁰. Quant aux activités de formation, dans la mesure où il ne s'agit pas de la composante principale d'un voyage de vacances offert à des clients, la présence d'ateliers de formation ne modifie pas sa qualification au titre de divertissement¹¹.

2. Exception prévue au paragraphe a de l'article 421.2 de la LI

Ce paragraphe prévoit que la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI ne s'applique pas à une dépense engagée à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements dont jouit une personne, lorsque cette dépense payée ou à payer pour de la nourriture, des boissons ou des divertissements

⁷ ARC, Interprétation technique 2012-047221, « Voyages offerts par une compagnie d'assurance » (18 décembre 2013). Voir également par analogie la décision *Adam c. S.M.R.Q.*, 2007 QCCA 1699, dans laquelle la Cour d'appel du Québec a recherché le but principal ou prédominant d'un symposium d'orthopédie pour déterminer si la dépense engagée par le contribuable pour y assister était visée par la restriction prévue au paragraphe c de l'article 157 de la LI, à l'égard des dépenses de congrès.

⁸ ARC, Interprétation technique 2012-047221, *ibid.*; Revenu Québec, Lettre d'interprétation 11-012956-001, « Traitement fiscal des programmes incitatifs à la vente offerts par les assureurs » (11 avril 2012).

⁹ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 421.1-1, *Frais de représentation* (31 août 1995), paragraphe 8d; ARC, Bulletin d'interprétation IT-518R, *Frais pour des aliments, des boissons et des divertissements* (16 avril 1996), au paragraphe 18d.

¹⁰ *Bigras c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCQ 2410 (C.Q.), au paragraphe 88 ; *Riley c. R.*, 2003 CCI 409, au paragraphe 16.

¹¹ Par analogie : *Adam c. S.M.R.Q.*, *supra* note 8.

fournis pour une contrepartie ou dans cette expectativa, dans le cours normal de l'exploitation d'une entreprise par cette personne qui consiste à fournir, pour une contrepartie, de la nourriture, des boissons ou des divertissements.

Cette exception s'applique uniquement aux dépenses consacrées à de la nourriture, aux boissons et aux divertissements faisant partie du produit vendu par un contribuable ou du service qu'il rend¹². C'est d'ailleurs de cette façon que la Cour canadienne de l'impôt a interprété cette exception dans l'affaire *Pink Elephant*¹³.

Dans ce dossier, le Contribuable fournissait des services de formation sur les technologies de l'information. Lorsque ses services étaient offerts au public, ils avaient lieu dans un hôtel. Le coût du déjeuner et du dîner était alors inclus dans le prix de la formation. La Cour a appliqué l'exception du paragraphe *a* de l'article 421.2 de la LI, au motif que les formations offertes au public faisaient partie des activités normales du Contribuable et que les repas et boissons faisaient partie du coût de ces formations¹⁴.

Nous sommes d'avis que ce jugement n'a aucune incidence sur le traitement fiscal applicable dans le dossier sous étude, car les activités normales du Contribuable n'incluent pas la fourniture de nourriture, de boissons et de divertissements. D'ailleurs, le Programme ne visait que certains clients et les croisières ne pouvaient être gagnées que sur atteinte de la cible de vente fixée.

3. Exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI

S'appuyant sur le jugement rendu par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Powrmatic*, les représentants du Contribuable soutiennent que ce paragraphe s'applique à la dépense engagée par elle pour organiser des croisières dans le cadre du Programme.

- **Le paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI**

Ce paragraphe prévoit que l'article 421.1 de la LI ne s'applique pas aux montants payés ou à payer par une personne à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements dont jouit une personne, lorsque la personne reçoit à leur égard une contrepartie dont le montant est raisonnable et est indiqué, par écrit, de façon spécifique à la personne qui verse la contrepartie.

¹² Notes techniques de l'alinéa 67.1(2) de la LIR, 1988 (cet alinéa correspond à l'article 421.2 de la LI).

¹³ *Pink Elephant*, *supra* note 4.

¹⁴ *Pink Elephant*, *ibid.*, au paragraphe 12.

Cette exception vise les cas où le payeur est compensé d'une manière raisonnable pour sa dépense assujettie à la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI, par une personne qui a reçu une indication écrite l'informant du montant spécifique de la contrepartie qu'elle doit verser, de manière à ce qu'elle sache qu'elle devra appliquer la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI à l'égard du montant de cette contrepartie, dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens¹⁵.

- **Jugement de la CCI dans l'affaire *Powrmatic***

La société Powrmatic organisait des concours permettant à ses clients d'accumuler des points leur donnant droit à des rabais sur le prix de voyages spécifiques. Les clients devaient s'inscrire aux concours en remplissant un formulaire précisant le prix à déboursier par eux selon le nombre de points accumulés (1 point par 100 \$ d'achat). Par exemple, pour le voyage organisé à Rio de Janeiro en 1988, le formulaire d'inscription mentionnait ce qui suit :

275 points	Je déboursierai pour 1 personne	1 800 \$
345	"	1 455 \$
415	"	1 130 \$
485	"	820 \$
555	"	530 \$
625	"	255 \$
695	"	0 \$
695 points	Je déboursierai pour 2 personnes	2 450 \$
810	"	1 945 \$
925	"	1 480 \$
1040	"	1 055 \$
1155	"	665 \$
1270	"	360 \$
1390	"	0 \$

¹⁵ Notes techniques de l'alinéa 67.1(2) de la LIR, 1988 (cet alinéa correspond à l'article 421.2 de la LI); Revenu Québec, Note d'interprétation 14-023218-001 *Restrictions à la déduction des dépenses de repas – Exception du paragraphe c de l'article 421.2 de la Loi sur les impôts* (21 novembre 2014); Agence du revenu du Canada (ARC), Interprétation technique 2010-0389131I7 *Paragraphe 67.1(2)(c)* (13 décembre 2010); ARC, Interprétation technique 2006-0167861E5 *Frais de représentation* (14 septembre 2006).

Ainsi, les clients savaient que le voyage à Rio valait au moins 2 450 \$/personne et qu'ils devraient déboursier un montant pour le voyage, sauf s'ils achetaient de Powrmatic des marchandises pour un total de 69 500 \$ pour une personne et de 139 000 \$ pour deux personnes¹⁶. Le formulaire d'inscription mentionnait également qu'advenant une annulation par un client de sa participation au voyage moins de 3 semaines avant le départ, Powrmatic se réservait le droit de retenir ou de charger un montant représentant un minimum de 10 % du coût du voyage afin de couvrir une partie des frais d'organisations, de réservations, d'annulations aux hôtels, excursions, compagnies d'aviation, etc.¹⁷.

La preuve révélait que :

- Powrmatic avait financé son programme de fidélisation de la manière suivante :
 - Augmentation de ses prix et abolition de certains escomptes¹⁸.
 - Réduction du coût prévu des voyages en raison de certains avantages imprévus dont elle a bénéficié¹⁹.
- Le calcul des points pour un voyage d'une année donnée débutait en mars de l'année précédente et se terminait le 15 janvier de l'année donnée²⁰.
- Le 7 décembre 1987, Powrmatic a écrit à ses clients susceptibles d'avoir acquis assez de points le 15 janvier suivant pour leur demander s'ils avaient l'intention de participer au voyage à Rio et dans l'affirmative, de lui payer la moitié du montant requis²¹.
- Les montants payés par Powrmatic servaient à défrayer le transport, les transferts, l'hôtel. Les repas et les boissons alcooliques étaient à la charge des voyageurs, sauf pour un repas et un gala²².

¹⁶ *Powrmatic, supra* note 3, paragraphe 3.03.5. Au même effet : paragraphe 3.01.

¹⁷ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 3.03.5.

¹⁸ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 3.03.4. Powrmatic était donc « dédommée » par tous ses clients pour les coûts d'organisation des croisières offertes par son programme de fidélisation, et non seulement par ceux qui atteignaient leur objectif.

¹⁹ *Powrmatic, ibid.* Air France lui donnait 1 billet gratuit pour chaque 15 billets achetés et elle payait la brochure de promotion du voyage organisé par Powrmatic.

²⁰ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 3.03.5.

²¹ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 3.03.6.

²² *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 3.03.12.

La Cour canadienne de l'impôt a conclu que les montants payés par Powrmatic étaient, de prime abord, assujettis à la restriction prévue au paragraphe 67.1(1) de la LIR, mais que l'exception prévue à l'alinéa 67.1(2)c s'appliquait. Selon la Cour, le formulaire d'inscription et la lettre du mois de décembre précédant l'année du voyage constituaient l'écrit exigé par l'alinéa 67.1(2)c et elle qualifie d'important le fait que le mécanisme mis en place permettait aux clients participants de connaître et de payer les déboursés qu'ils devaient assumer avant le jour du départ²³. Ainsi, dans le cas du voyage à Rio, un client savait qu'il devrait acheter pour 27 500 \$ chez Powrmatic afin d'obtenir 275 points et que s'il réunissait ce nombre de points, il devrait déboursier un montant de 1 800 \$ pour participer au voyage, soit 15 % de 27 500 \$, ce que la Cour a estimé raisonnable, de prime abord²⁴.

La Cour a estimé qu'il n'était pas nécessaire que Powrmatic émette des T4 à ses clients²⁵. Cependant, la Cour avait préalablement mentionné que l'ARC avait informé Powrmatic en décembre 1988 que les montants payés pour les voyages de ses clients n'étaient pas imposables pour eux étant donné l'absence d'une relation employeur-employé entre eux et la société²⁶.

- **Position de l'ARC et de Revenu Québec concernant le jugement *Powrmatic***

L'ARC n'en a pas appelé de ce jugement et continue à interpréter l'exception prévue à l'alinéa 67.1(2)c de la LIR conformément à son but, soit de permettre la pleine déduction des dépenses reliées à des aliments, des boissons ou des divertissements lorsque le contribuable qui les engage indique clairement leur montant par écrit au payeur de façon à ce que celui-ci soit sujet à la restriction précitée dans le calcul de son revenu :

« Dans la cause *Powrmatic du Canada Ltée c. Sa Majesté la Reine*, 94 DTC 1196 [[1994] 1 C.T.C. 2274] (CCI), le juge avait fait preuve d'une certaine ouverture quant à l'application de l'alinéa 67.1(2)c, cependant il demeure clair que les montants en jeu se doivent d'être clairement indiqués au payeur²⁷. ».

²³ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 4.04.2(1).

²⁴ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 4.04.2(1).

²⁵ *Powrmatic, ibid.*

²⁶ *Powrmatic, ibid.*, paragraphe 3.03.7.

²⁷ ARC, Interprétation technique 9728097, *Application de la loi* (4 décembre 1997).

« In Powrmatic, a taxpayer used a registration form and a points system to award customers trips. The more points a customer earned the less cash the customer had to pay for the trip. Tremblay, J. concluded that it was the substance of the registration form that was relevant to the determination of whether the exception in the paragraph 67.1(2)c) of the Act was satisfied in the particular situation. Since the registration form was of sufficient detail to enable the taxpayer to determine the exact amount paid by each customer for each trip, the taxpayer could show that it had been compensated, and that the compensation was specifically identified in writing, for the food, beverages and entertainment expenses claimed²⁸. ».

Revenu Québec n'a jamais exprimé son accord avec le jugement rendu dans l'affaire *Powrmatic*. Dans son interprétation du 21 novembre 2014²⁹, la Direction principale des lois sur les impôts (« DPLI ») réfère à ce jugement seulement pour faire état que le document écrit auquel le paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI réfère peut prendre une autre forme qu'une facture.

La DPLI a traité quelques demandes d'interprétation portant sur l'application de la restriction prévue à l'article 421.1 et plus particulièrement de l'exception prévue au paragraphe *d* de l'article 421.2 de la LI pour des voyages payés dans le cadre d'un programme de fidélisation³⁰. L'ARC a également publié quelques interprétations portant sur l'application des dispositions équivalentes de la LIR dans ce contexte³¹.

Vous nous avez soumis qu'il n'y a pas de corrélation logique entre le nombre de points accumulés par les clients de la société Powrmatic et le nombre de points qu'ils accumulaient, de sorte qu'il n'est pas possible d'être certain que le montant à payer pour deux personnes lorsque 695 points avaient été accumulés pour le voyage à Rio correspondait à la valeur du voyage pour une personne. Vous avez raison.

De plus, la preuve faite dans cette affaire démontrait que tous les clients de Powrmatic, et non seulement ceux qui participaient à son programme de fidélisation, ont financé le voyage en raison de l'augmentation de certains prix et de l'abolition de certains escomptes. Il nous apparaît donc difficile de conclure que Powrmatic avait transféré sa dépense aux seuls clients gagnants des voyages.

²⁸ ARC, Interprétation technique 2010-038913117, *supra* note 16.

²⁹ Revenu Québec, Note d'interprétation 14-023218-001, *supra* note 16.

³⁰ Revenu Québec, Note d'interprétation 11-012956-001, *supra* note 9.

³¹ ARC, Interprétation technique 2012-047221, *supra* note 8.

Les sociétés Powrmatic et le Contribuable sont les fournisseurs de leurs clients, lesquels exploitent des entreprises ***** qui acquièrent leurs produits pour les refournir ou les utiliser comme intrants dans la fourniture de leurs services. Les clients n'acquièrent pas des croisières lorsqu'ils font affaire avec elles.

Cela dit, et selon toute probabilité, ils ont déduit 100 % des montants payés pour les produits acquis dans le calcul de leur revenu d'entreprise ou de biens, donc 100 % de l'augmentation de prix faite par Powrmatic pour financer son programme de fidélisation. Dans le présent dossier, il n'est pas établi que le Contribuable ait gonflé ses prix pour financer son programme de fidélisation, mais à notre avis, ce n'est pas un élément déterminant, car en définitive, le résultat est le même puisque les clients déduisent 100 % du prix payé pour ses produits.

Or, le but de l'exception prévue au paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI est d'indiquer précisément dans un document écrit remis au client un montant raisonnable à titre de dépense d'entreprise engagée pour acquérir des aliments, des boissons et des divertissements pour qu'il applique sur ce montant la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI. Puisque le montant des dépenses engagées par le Contribuable pour chaque client participant à leur programme de fidélisation est inconnu, il ne pouvait y avoir de transfert de la dépense et de la restriction à la déduction relative.

Dans le cas sous étude, l'application de la restriction par le Contribuable donne un résultat fiscal correct puisque ses clients ont déduit 100 % du prix payé pour ses produits et ses services.

Si le législateur avait voulu écarter l'application de cette restriction lorsqu'un contribuable est compensé d'une façon quelconque pour une dépense, il n'aurait pas pris soin de préciser que cette compensation devait être indiquée par écrit à la personne qui la verse.

De plus, que le montant de cette dépense soit ou non connu, un tel transfert de la dépense et de l'application de la restriction était impossible dans le présent dossier, car une telle croisière constitue une dépense personnelle pour le client qui la mérite. Par conséquent, interpréter le paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI en permettant l'application de l'exception qui y est prévue dans un tel contexte, lui enlèverait l'effet fiscal visé. Or, une disposition législative doit être interprétée de manière à lui donner un effet plutôt que l'inverse³².

³² Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 4^e éd., Montréal, Thémis, 2009, à la p. 433 (Chapitre 2 – *La méthode systématique et logique ou les arguments de cohérence*; section 3 : *La conformité aux normes de niveau supérieur*, paragraphe 2 : *La présomption de validité*).

Par ailleurs, je tiens à signaler que, contrairement à ce que la Cour énonce dans l'affaire *Powrmatic*, la valeur d'un voyage offert à titre d'incitatif à la vente constitue un revenu imposable pour la personne qui fait le voyage, d'où l'intérêt de connaître cette valeur. L'interprétation rédigée par la DPLI dans le dossier 11-012956-001 explicite le traitement fiscal applicable selon que la personne qui réalise le voyage le reçoit à titre d'employé, d'actionnaire ou de travailleur autonome.

Pour tous ces motifs, le Contribuable ne remplit pas les conditions du paragraphe *c* de l'article 421.2 de la LI.

4. Autres avenues

- **Les dépenses liées aux activités de réseautage et de formation offertes pendant les croisières**

Une mention de telles activités est faite dans le rapport de vérification, sans plus de détails. Les programmes des croisières ne nous ont pas été fournis. Nous apporterons donc les commentaires suivants à propos des dépenses liées à l'organisation de telles activités :

- **Les activités de réseautage**

Il est indéniable que les participants aux croisières organisées par le Contribuable ont pu en profiter pour échanger entre eux. Cependant, cela peut se faire à l'intérieur même de repas ou d'activités de divertissement. Cela dit, nous sommes d'avis que la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI s'applique aux dépenses liées aux activités de réseautage, lorsqu'elles surviennent dans le cadre d'activités de divertissement.

Comme le mentionnait à juste titre la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Riley*, citant, en les approuvant, les motifs exprimés par l'agent des appels dans ce dossier :

« Les dépenses engagées pour les activités de « réseautage » constituent une vaste catégorie qui pourrait comprendre tant les rencontres avec des amis et les collègues du milieu que les activités plus officielles telles que les réceptions d'agence, les réceptions après les spectacles, les activités de relations publiques, les colloques ou les ateliers. Afin que ces rencontres soient déductibles aux fins d'impôt, l'objectif de la réunion doit être précisément de tirer un revenu. Le fait que, pendant une rencontre informelle avec des amis ou des collègues, une partie du temps est consacrée à discuter de possibilités de travail, ne constitue pas un

motif suffisant pour admettre lesdits frais aux fins d'impôt. Selon l'Agence, ces rencontres informelles avec des amis et des collègues, que ce soit dans un bar, un restaurant ou le domicile d'une personne, ont un caractère personnel important et, par conséquent, ne devraient pas être admises pour cette raison³³. ».

– **Les activités de formation**

Dans la mesure où le Contribuable peut établir d'une manière suffisante qu'elle a engagé des dépenses à l'égard de telles activités pendant les croisières qu'elle a organisées, elle pourrait en déduire le montant dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pendant les années d'imposition vérifiées, et la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI ne s'appliquerait pas. Nous précisons que les dépenses liées à la nourriture et aux boissons consommées à l'occasion de telles activités de formation y demeurerait assujetties³⁴. Le bulletin d'interprétation IMP. 128-5 *Frais de formation*³⁵ définit le mot « formation ».

○ **Exception du paragraphe d de l'article 421.2 de la LI**

Seule l'application du paragraphe c de l'article 421.2 de la LI a été discutée au stade de la vérification. Cependant, le rapport de vérification mentionne que des employés du Contribuable participaient à ces croisières. Nous sommes d'avis que les dépenses engagées par cette société relativement à la participation de ses employés aux croisières n'est pas sujette à la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI dans la mesure où un montant équivalent a été inclus dans leur revenu d'emploi à titre d'avantage imposable. En effet, l'exception prévue au paragraphe d de l'article 421.2 de la LI s'applique alors³⁶.

Cette exception s'applique également aux dépenses engagées par le Contribuable liées à la participation d'employés de ses clients incorporés et à celle de leurs conjoints, dans la mesure où un avantage imposable pour un montant équivalent a été ajouté dans le calcul de leur revenu d'emploi pour les années d'imposition visées³⁷.

³³ *Riley c. R.*, *supra* note 11.

³⁴ Revenu Québec, Note d'interprétation 11-012956-001, *supra* note 9, réponse à la question n° 4. L'ARC a exprimé la même position : ARC, Interprétation technique 2009-0347581E5, *supra* note 5; ARC, Interprétation technique 2003-0051291E5 *Formation et croisière* (25 mai 2004).

³⁵ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 128-5 *Frais de formation* (29 août 1986).

³⁶ Revenu Québec, Note d'interprétation 11-012956-001, *supra* note 9, réponse à la question n° 2 ; ARC, Interprétation technique 2012-047221, *supra* note 8.

³⁷ Revenu Québec, Note d'interprétation 11-012956-001, *ibid.* Cette avenue est sans doute improbable considérant que les faits soumis ne révèlent pas que le Contribuable ait informé ses clients de la valeur des voyages gagnés.

○ **Les dépenses liées aux dépenses de transport par avion**

L'une des représentations faites ***** est qu'une partie importante du coût des croisières était liée aux frais de transport par avion engagés par le Contribuable pour amener les participants aux croisières organisées dans le cadre de son programme de fidélisation.

En vertu du paragraphe *a* de l'article 421.4 de la LI, « aucun montant payé ou à payer pour voyager en avion, en train ou en autobus ne peut être considéré comme étant un montant payé ou à payer à l'égard de la nourriture ou des boissons consommées par une personne ou à l'égard de divertissements dont elle a joui lors d'un tel voyage ». Le but de cette exception à l'application de la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI est d'éviter à un contribuable de déterminer quelle partie du prix d'un billet d'avion, de train ou d'autobus est attribuable à des frais payés pour de la nourriture, des boissons ou des divertissements consommés pendant le transport, à la condition que ces frais soient compris dans le coût du billet³⁸.

Ce paragraphe n'a pas pour effet d'exclure de l'application de la restriction à la déduction prévue à l'article 421.1 de la LI les frais de transport par avion, par train ou par autobus lorsqu'ils font partie du coût d'un voyage de vacances, incluant ou non une croisière. Nous interprétons ainsi le paragraphe *a* de l'article 421.4 de la LI³⁹ et l'ARC en fait de même avec la disposition équivalente de la LIR, l'alinéa 67.1(4)⁴⁰. Il en est de même des auteurs de doctrine⁴¹.

³⁸ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 421.1-1, *supra* note 10, paragraphe 4; ARC, Bulletin d'interprétation IT-518R, *supra* note 10, paragraphe 14.

³⁹ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 421.1-1, *ibid.*; Revenu Québec, Note d'interprétation 11-012956-001, *supra* note 9.

⁴⁰ ARC, Bulletin d'interprétation IT-518R, *supra* note 10, paragraphe 14; ARC, Interprétation technique 2012-047221, *supra* note 8; ARC, Interprétation technique 2006-0181621E5, *Article 67.1 – Frais de transport et de logement* (8 novembre 2007); ARC, Interprétation technique 2005-0152091I7, *Frais de déplacement – activité de divertissement* (6 novembre 2007).

⁴¹ Notamment : CCH, Collection fiscale du Québec, commentaires 80 240, arts. 421.1 à 421.4 de la LI; Lafontaine, Babineau et al, *Impôt des particuliers et sociétés*, section 7.4, Revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien : calcul; 7.4.1.1 – Sommes reçues dans l'année, Carswell, Taxnet Pro; Claire F.L. Young, « *Deductibility of entertainment and home office expenses : new restrictions to deal with old problems* », (1989) 37 :2 C.T.J. 227.