



Québec, le 3 mai 2017

Objet : Traitement fiscal applicable aux contrats de commandites
privées dans le calcul du crédit d'impôt pour les productions
cinématographiques québécoises
N/Réf. : 16-033823-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre lettre ***** concernant les ententes de commandites privées conclues avec des sociétés qui réclament le crédit d'impôt pour les productions cinématographiques québécoises, ci-après désigné « crédit », prévu aux articles 1029.8.34 et suivants de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Vous nous mentionnez que, depuis plusieurs années déjà, bon nombre de producteurs se tournent vers le secteur privé afin de compléter leur structure financière. Dans ces cas, plusieurs productions présentent des structures financières impliquant des commandites privées en argent, en biens ou en services. Vous nous détaillez les différentes structures financières utilisées de la façon décrite ci-après.

1- Structure financière incluant une commandite privée en argent

Une telle structure implique une entente de commandite en vertu de laquelle un commanditaire sans lien de dépendance avec la société admissible au crédit s'engage à payer une somme d'argent à celle-ci et, en contrepartie, cette dernière s'engage à promouvoir les activités ou les biens offerts par le commanditaire ainsi que la notoriété et la visibilité de celui-ci (publicité).

2- Structure financière impliquant des commandites privées en biens ou en services

Une telle structure implique une entente de commandite en vertu de laquelle un fournisseur sans lien de dépendance avec la société admissible au crédit offre des services professionnels ou des biens matériels à celle-ci et, en échange de ces services ou de ces biens, la société offre divers services publicitaires visant notamment à promouvoir les activités ou les biens offerts par le fournisseur ainsi que la notoriété et la visibilité de celui-ci (publicité). Cette structure financière présente trois formes de relations juridiques différentes, selon le cas :

a) Structure impliquant des factures et des paiements

Le fournisseur émet une facture pour les biens vendus et services rendus à la société admissible, laquelle acquitte le paiement de la facture. De son côté, la société admissible émet une facture pour la valeur des services rendus au fournisseur visant à lui procurer des avantages publicitaires et ce dernier acquitte le paiement de la facture.

b) Structure impliquant des factures et un paiement par compensation

Le fournisseur émet une facture pour les biens vendus et services rendus à la société admissible et cette dernière émet également une facture pour la valeur des services rendus au fournisseur visant à lui procurer des avantages publicitaires. Puisque les deux parties ont des factures à payer de montants équivalents, les deux dettes sont éteintes au moyen d'une compensation légale de leurs obligations respectives. Ce genre de transaction implique donc la production de factures, sans échange monétaire.

c) Structure impliquant l'échange de biens ou services (troc)

Les parties procèdent à la rédaction d'un contrat d'échange (troc) dans lequel elles conviennent de leurs obligations respectives. L'échange de biens ou services se fait alors sans émission de facture et sans échange monétaire.

Situation problématique soulevée

Vous nous mentionnez que dans le cadre de la vérification de nombreux dossiers, Revenu Québec a considéré les montants reçus par une société de production à titre de commandite privée comme un montant d'aide non gouvernementale venant réduire le montant du crédit.

Vous nous mentionnez que Revenu Québec semble considérer le contrat conclu entre le commanditaire et la société de production comme étant un prêt à remboursement conditionnel ou un investissement dans la production. Vous êtes d'avis que l'entente de commandite ne vise aucunement un investissement ni un prêt du commanditaire, mais plutôt un contrat de service conclu afin d'acquiescer une visibilité.

De plus, vous nous mentionnez que dans les opérations de troc ou de compensation impliquant une commandite en biens ou en services, Revenu Québec refuse généralement une partie ou la totalité du coût des biens ou des services fournis par le commanditaire au motif que la dépense n'a pas été « engagée et payée » par la société de production.

Commentaires préliminaires

Avant d'aborder précisément les questionnements formulés, il y a lieu de faire certains commentaires d'ordre général.

Dans un premier temps, seuls les coûts attribuables à la production d'un film donné peuvent être inclus dans les frais de production de ce film¹. Par exemple, le coût d'une piscine acquise pour être utilisée dans le cadre de la production d'un film donné, ou de tout autre bien qui n'est pas consommé dans le cadre de la production du film, ne peut être inclus totalement dans les frais de production de ce film. En effet, à l'égard d'un bien, seule la portion du coût correspondant à la partie de l'amortissement comptable de ce bien donné, pour une année d'imposition, déterminée conformément aux principes comptables généralement reconnus, se rapportant à l'utilisation qui est faite par la société de ce bien donné dans cette année, dans le cadre de la production du bien, est incluse dans les frais de production du film².

Par ailleurs, les revenus réalisés par une société admissible au crédit dans le cadre et à l'occasion de la production d'un film donné ne viennent pas réduire les frais de production de ce film, du moins pas dans l'état actuel de la législation³.

¹ Définition de « frais de production », quatrième alinéa de l'article 1029.8.34 de la LI.

² *Ibid.*, paragraphe *b* de cette définition.

³ Sous réserve des exceptions prévues pour les contributions financières provenant d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration publique (troisième alinéa de l'article 1029.6.0.0.1 de la LI).

Enfin, nous convenons qu'en théorie, les montants versés dans le cadre de l'octroi d'une commandite ont intrinsèquement pour but d'obtenir une visibilité et sont rarement faits sans aucune attente de publicité (puisqu'on les qualifierait alors de dons). Cependant, il n'en demeure pas moins que l'évaluation de la valeur de la publicité obtenue en échange du montant versé ou de l'apport en nature effectué par le commanditaire est une difficulté quasi-insurmontable dans certaines situations. À cet égard, certains constats ont déjà été publicisés.

Ainsi, nous avons déjà mentionné qu'une inscription dans le générique d'une production cinématographique avait en soi une valeur tellement peu importante qu'il était impossible de la considérer comme une contrepartie valable au titre d'un service de visibilité⁴.

Dans tous les cas, il est primordial que le montant versé par le commanditaire pour le service de publicité, qu'il soit en numéraire ou en nature (biens ou services), corresponde à la juste valeur marchande des services reçus. Lorsque le montant versé à la société de production pour les services de visibilité reçus ne correspondra pas à la juste valeur marchande de ces services, l'excédent sera considéré comme un montant réduisant la dépense de main-d'œuvre ou les frais de production attribuables à la production du bien⁵.

STRUCTURE FINANCIÈRE INCLUANT UNE COMMANDITE PRIVÉE EN ARGENT

Question

Est-ce qu'une commandite privée reçue par une société de production et payable en argent constitue un montant d'aide non gouvernementale aux fins du calcul du crédit?

⁴ Lettre d'interprétation 01-010998-001, « Opérations non monétaires – Mention au générique », 20 janvier 2003. Cela s'appliquerait aussi aux situations pour lesquelles la société offre une inscription sur un site Internet d'un télédiffuseur, de l'adresse du site Web du commanditaire.

⁵ À l'instar de la position de l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC »; Interprétation technique 9833666 « Ententes de commandite – Film », 21 juin 1999, interprétation dans laquelle on mentionne qu'une somme payée conformément à une entente de commandite par une personne qui exerce une entreprise à une société admissible au crédit d'impôt pour la production cinématographique ou magnétoscopique canadienne ne constitue pas un montant d'aide, en autant que cette somme ne dépasse pas la juste valeur marchande de ce qui est obtenu par cette entente de commandite.

Opinion

De façon générale, le contrat de commandite privé en argent vise l'échange d'un service promotionnel et publicitaire contre rémunération. Pour que le montant reçu par la société admissible au crédit ne soit pas considéré comme un bénéfice ou avantage attribuable aux frais de production, il est essentiel que le montant reçu en contrepartie du service publicitaire offert par la société corresponde à la juste valeur marchande de ce service. Sous réserve d'une analyse des faits propres à une situation particulière donnée, nous convenons que la contrepartie convenue entre des parties transigeant à distance devrait normalement représenter la juste valeur marchande de la transaction.

Toutefois, lorsque le montant versé à titre de commandite privée est supérieur à la valeur de la publicité obtenue, l'excédent sera considéré comme un montant réduisant la dépense de main-d'œuvre ou les frais de production attribuables à la production du bien.

STRUCTURE FINANCIÈRE IMPLIQUANT DES COMMANDITES PRIVÉES EN BIENS OU EN SERVICES

- a) **Structure impliquant des factures et des paiements**
- b) **Structure impliquant des factures et un paiement par compensation**
- c) **Structure impliquant l'échange de biens ou services (troc)**

Question

Est-ce qu'une commandite privée reçue sous forme de biens ou de services par une société de production fait partie de la dépense de main-d'œuvre et des frais de production aux fins du calcul du crédit?

Opinion

D'entrée de jeu, nous tenons à vous préciser que les règles générales applicables aux transactions de troc et à la compensation s'appliquent également aux fins de la réclamation des crédits d'impôt remboursables. Ainsi, Revenu Québec reconnaît qu'une opération de troc ou une compensation peuvent mener à la réalisation d'une dépense aux fins de la réclamation d'un crédit d'impôt⁶,

⁶ Selon la situation des personnes qui le pratiquent et la nature de ce qui en fait l'objet, le troc peut générer un produit pour l'application de l'article 80 de la LI ou entraîner une charge. Il peut également permettre l'acquisition ou l'aliénation d'immobilisations, d'immobilisations incorporelles, de biens d'usage personnel ou d'inventaire, comme s'il s'agissait d'une transaction avec contrepartie en argent.

dans la mesure où le montant de la dépense est raisonnable⁷ et correspond à la juste valeur marchande des biens ou services reçus. Toutefois, si la contrepartie remise en échange (service de visibilité) est inférieure à cette valeur, la dépense sera réduite de cet écart.

Dans le cadre des situations qui sont décrites ci-avant, nous comprenons que la réciprocité des transactions effectuées a pour objectif de permettre que la dépense, qui aurait autrement été engagée si la commandite n'avait pas été accordée, soit considérée dans le calcul du crédit⁸.

La principale difficulté à l'égard de ce type d'entente est l'évaluation de la valeur des services de visibilité offerts par la société de production⁹, notamment pour déterminer si une partie du coût des biens ou services acquis en contrepartie devrait réduire le montant du crédit.

Compte tenu de cette difficulté, dans un contexte d'entente d'échange de services¹⁰, c'est-à-dire lorsque le service publicitaire est offert par la société en contrepartie de biens ou services fournis par le commanditaire, Revenu Québec accepte que la valeur des biens ou services reçus par la société puisse servir à établir la juste valeur marchande de la transaction. En effet, nous estimons qu'il est probable que la valeur de ce qui est reçu (commandite de biens ou services) soit à première vue égale à la valeur de ce qui est donné en échange (service publicitaire)¹¹.

Toutefois, si un écart existe entre la valeur convenue dans le cadre de cette entente et la juste valeur marchande des biens ou services offerts à titre de commandite privée, une démonstration objective de la juste valeur marchande, laquelle pourrait être basée notamment sur des évaluations indépendantes ou des

⁷ Nous vous rappelons, par ailleurs, que le bulletin d'information 2016-7 du 30 juin 2016 a annoncé que la législation fiscale sera modifiée de façon à y intégrer, pour tous les crédits d'impôt remboursables destinés aux entreprises, une disposition d'application générale prévoyant qu'une cotisation, une dépense, des frais et tout autre montant de ce genre devront être raisonnables dans les circonstances pour donner droit à un crédit d'impôt remboursable destiné aux entreprises.

⁸ Il est à noter que cette problématique ne se présente pas dans le cas des commandites en argent, puisque la société admissible au crédit n'acquiert aucun bien ou service du commanditaire.

⁹ La détermination de la juste valeur marchande des commandites comporte d'importantes difficultés pratiques dans un secteur où la valeur d'un même service peut varier considérablement selon le contexte.

¹⁰ Quelle que soit la relation juridique utilisée pour l'entente d'échange.

¹¹ Voir la décision *Miller v. The Queen*, 95 DTC 542 où l'on mentionne : « *Barter is the acquisition of an asset other than by paying cash or assuming a liability. As was noted by Viscount Buckmaster in Westminster Bank Ltd. v. Osler, (1932) 17 T.C. 381 (H.L.), in such a case there exists a probability that articles exchanged in the way of trade would prima facie be of equal commercial value.* ».

- 7 -

comparables du marché pour un bien ou service semblable¹², deviendrait alors essentielle. Ainsi, lorsque le montant convenu entre les parties excédera la valeur des biens ou services fournis en échange d'une visibilité, l'excédent sera considéré comme un montant réduisant la dépense de main-d'œuvre ou les frais de production attribuables à la production du bien.

Espérant le tout conforme, veuillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
aux entreprises

¹² Voir à cet égard l'interprétation faite par CPA Canada. SIC 31- Produits des activités ordinaires – Opérations de troc impliquant des services de publicité. Interprétation qui s'applique uniquement aux échanges de services de publicité dissemblables. <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifs-proprement-dites/item45723.pdf>.

Voir aussi l'interprétation 9413907 de l'ARC « Déductibilité dons organismes sans but lucratif », 25 août 1994 dans laquelle on mentionne :

« L'extrait suivant tiré de l'arrêt *No 608 v. MNR 59 DTC 190 (C.A.F.)* donne des précisions sur la raisonnabilité des dépenses de publicité :

« Aujourd'hui, l'annonce commerciale prend toutes sortes de forme; pourvu qu'on puisse la relier à une entreprise, que celle-ci en profite ou non, elle devient une dépense déductible dans la mesure où elle est raisonnable. La publicité est devenue une nécessité dans le monde des affaires, [...] S'il est légitime de promouvoir de bonnes relations d'affaires, de faire connaître la bonne qualité de sa marchandise, l'efficacité de ses services et même le bon renom de sa firme, cette légitimité ne légitime pas toujours, [...], les dépenses ainsi encourues. Pour déterminer si ces dépenses sont raisonnables ou non, il faudra tenir compte des facteurs suivants : le médium de publicité utilisé, la clientèle qu'elle amènera, la localité où l'on opère. » ».

(Notre soulignement)