



Québec, le 12 septembre 2017

Objet : Avantage relatif aux cadeaux reçus par les employés –
Déductibilité des dépenses liées aux cadeaux
N/Réf. : 17-037906-001

*****,

La présente est pour faire suite à la demande ***** concernant le sujet mentionné ci-dessus.

La présente opinion tient compte des faits énoncés dans la demande *****.

FAITS

Notre compréhension des faits se rapportant à la situation hypothétique qui nous a été soumise est la suivante :

- À l’occasion d’un événement spécial, comme Noël, le jour de l’An, la fête du Canada ou la fête nationale du Québec, un employeur offre à chacun de ses employés une carte à puce qui permet à ce dernier de se procurer, dans une année civile, 125 déjeuners continentaux offerts exclusivement à la cafétéria de l’employeur, ci-après désignée « Carte ».
- Le gestionnaire, qui opère la cafétéria le matin et sur l’heure du midi, ci-après désigné « Gestionnaire », et le fournisseur des déjeuners n’ont pas de lien de dépendance avec l’employeur ou avec ses employés.
- La juste valeur marchande de chaque Carte n’excède pas 500 \$.
- L’employé ne peut utiliser sa Carte qu’une fois par jour ouvrable.
- Chaque fois que l’employé se procure un déjeuner au moyen de sa Carte, ce déjeuner est déduit du solde des déjeuners qui peuvent être obtenus au moyen de cette Carte. La valeur de sa Carte est également réduite d’une valeur de chaque déjeuner ainsi obtenu.

- La Carte n'est pas transférable et ne peut être convertie en argent.
- Un solde inutilisé de la Carte expire à la fin de l'année civile et, par conséquent, ne peut être reporté à l'année civile subséquente.
- La Carte de l'employé est annulée s'il cesse d'occuper un emploi au sein de l'organisation de l'employeur.
- La Carte est offerte seulement à des employés qui n'ont pas de lien de dépendance avec l'employeur.
- Si l'employé épuise le solde de sa Carte durant l'année civile, il doit déboursier 4 \$ pour chaque déjeuner qu'il désire acheter par la suite auprès du fournisseur des déjeuners.
- Le coût assumé par l'employeur en lien avec chaque déjeuner auquel la Carte donne droit s'élève à 2,50 \$.
- Ce montant de 2,50 \$ comprend le service, offert par le fournisseur des déjeuners et par le Gestionnaire, lié à la préparation des déjeuners, au nettoyage des lieux où les déjeuners sont consommés ainsi qu'à l'ajustement informatique de la Carte. Les taxes sont ajoutées à ce montant.
- La différence entre le coût pour l'employeur lié à chaque déjeuner (2,50 \$) et le montant que l'employé doit déboursier pour chaque déjeuner qu'il désire acheter après l'épuisement du solde de sa Carte (4 \$) résulte d'un rabais accordé à l'employeur par le fournisseur des déjeuners et par le Gestionnaire.
- Le versement par l'employeur au fournisseur des déjeuners et au Gestionnaire du montant total¹ en lien avec l'achat des Cartes s'effectue selon l'entente conclue entre ces personnes. Cette entente peut notamment prévoir douze versements mensuels. Le montant de chaque versement n'est pas ajusté en fonction de la consommation réelle des déjeuners par les employés.

DEMANDE D'OPINION

Vous voulez savoir si la réception de la Carte confère à l'employé un avantage dont la valeur doit être incluse dans le calcul de son revenu.

¹ Le montant total est calculé de la façon suivante : $2,50 \$ \times 125 \times \text{nombre d'employés} + \text{taxes correspondantes}$.

Dans l'affirmative, vous voulez également savoir si la valeur de l'avantage que reçoit ou dont bénéficie l'employé demeure invariable ou si cette valeur doit être ajustée en fonction du nombre de déjeuners que l'employé se procure au moyen de sa Carte.

Enfin, vous voulez savoir si l'employeur peut déduire en totalité les coûts raisonnables liés à l'achat des Cartes.

OPINION

Avantage relatif aux cadeaux

L'article 37 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », prévoit que les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que reçoit ou dont bénéficie le particulier, ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, en raison ou à l'occasion de la charge ou de l'emploi du particulier ainsi que les allocations que le particulier reçoit, y compris les montants qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation, pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin.

De plus, l'article 37.1.5 de la LI se lit de la façon suivante :

« Pour l'application de l'article 37, la valeur de l'avantage qu'un particulier reçoit ou dont il bénéficie pour une année d'imposition en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi est réputée égale :

a) pour l'ensemble des cadeaux, autres qu'un cadeau exclu, qu'il reçoit dans l'année de son employeur pour une ou plusieurs occasions spéciales, telles que Noël, un anniversaire, un mariage ou une autre occasion semblable, à l'excédent de la valeur autrement déterminée de cet avantage pour l'année sur le moindre des montants suivants :

i. 500 \$;

ii. l'ensemble des montants dont chacun représente la valeur d'un tel cadeau;

b) pour l'ensemble des récompenses, autres qu'une récompense exclue, qu'il reçoit dans l'année de son employeur en reconnaissance de certains accomplissements, tels que l'atteinte d'un certain nombre d'années de service, le respect ou le dépassement des exigences en matière de sécurité ou l'atteinte d'autres objectifs similaires, à l'excédent de la valeur autrement déterminée de cet avantage pour l'année sur le moindre des montants suivants :

- i. 500 \$;
- ii. l'ensemble des montants dont chacun représente la valeur d'une telle récompense.

Dans le premier alinéa, un cadeau exclu ou une récompense exclue désigne un cadeau ou une récompense, selon le cas, qui :

- a) soit est en numéraire;
- b) soit peut facilement être converti en numéraire, à l'exception d'un bon-cadeau ou chèque-cadeau, y compris une carte à puce, qui doit être utilisé pour l'achat d'un bien ou d'un service auprès d'un ou de plusieurs commerçants identifiés;
- c) soit constitue un avantage qui est visé par une autre disposition particulière du présent chapitre [chapitre II du titre II du livre III de la partie I de la LI] ou que l'on peut raisonnablement considérer, abstraction faite de l'article 34, comme un avantage que le particulier a reçu ou dont il a bénéficié en contrepartie de sa prestation de travail. »

(Nos soulignements et nos crochets)

Ainsi, avant de statuer sur l'application des règles prévues à l'article 37.1.5 de la LI, il est d'abord nécessaire de déterminer si l'employé a reçu un avantage en vertu de l'article 37 de la LI et de déterminer la valeur de cet avantage.

La question de savoir si l'employé a reçu un avantage, aux fins de l'article 37 de la LI, est une question de fait qui ne peut être résolue qu'à la lumière des circonstances entourant chaque situation particulière.

En l'espèce, nous sommes d'avis que le cadeau reçu par l'employé sous la forme de la Carte lui confère un avantage économique mesurable et quantifiable et que, par conséquent, la valeur de cet avantage doit être incluse dans le calcul de son revenu en vertu de l'article 37 de la LI.

En ce qui a trait à la détermination de la valeur d'un avantage, les tribunaux reconnaissent clairement qu'un avantage reçu par un contribuable doit être évalué à sa juste valeur marchande, sauf si cette méthode d'évaluation s'avère inappropriée. La Cour fédérale d'appel s'est prononcée dans ce sens notamment dans les décisions *Schroter*², *Spence*³ et *Anthony*⁴.

² *Schroter c. Sa Majesté La Reine*, [2010] CAF 98.

³ *Sa Majesté La Reine c. Spence*, [2011] CAF 200.

⁴ *Anthony c. Sa Majesté La Reine*, [2011] CAF 336.

Compte tenu des faits portés à notre attention, nous sommes d'avis que, pour l'application de l'article 37 de la LI, la valeur de l'avantage conféré à l'employé correspond à la juste valeur marchande du cadeau reçu.

Ensuite, il convient d'analyser si la valeur de l'avantage déterminée pour l'application de l'article 37 de la LI pourrait être réduite en vertu de l'article 37.1.5 de la LI. Cette réduction peut être effectuée notamment lorsque le cadeau reçu par l'employé pour une occasion spéciale ne constitue pas un cadeau exclu.

À cet égard, nous sommes d'avis que la Carte reçue par l'employé pour une occasion spéciale est visée par l'exception prévue au paragraphe *b* du deuxième alinéa de l'article 37.1.5 de la LI. Par conséquent, la Carte ne constitue pas un cadeau exclu pour l'application de l'article 37.1.5 de la LI dans la mesure où il ne s'agit pas, abstraction faite de l'article 34 de la LI, d'un avantage que l'employé a reçu ou dont il a bénéficié en contrepartie de sa prestation de travail et dans la mesure où il ne s'agit pas d'un avantage qui est visé par une autre disposition particulière du chapitre II du titre II du livre III de la partie I de la LI, aux termes du paragraphe *c* du deuxième alinéa de l'article 37.1.5 de la LI.

Dans cette optique, la valeur de l'avantage conféré à l'employé en raison de la réception de ce cadeau pourrait être réputée égale à 0 \$ en vertu de l'article 37.1.5 de la LI pourvu que la valeur de cet avantage, déterminée en vertu de l'article 37 de la LI, n'excède pas 500 \$, y compris les taxes payées ou qui auraient été autrement payables.

Par conséquent, la réception de la Carte pourrait ne pas conférer à l'employé un avantage dont la valeur doit être incluse dans le calcul de son revenu.

Déductibilité des dépenses liées aux cadeaux

L'article 80 de la LI prévoit que, sous réserve de la partie I de la LI, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire.

De plus, l'article 128 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens et dans la mesure prévue par le chapitre III du titre III du livre III de la partie I de la LI, sauf disposition contraire de la partie I de la LI.

En outre, l'article 420 de la LI prévoit qu'un montant dont la partie I de la LI autorise la déduction relativement à un débours ou à une dépense ne peut être déduit que dans la mesure où ce débours ou cette dépense est raisonnable dans les circonstances.

Selon le type de dépense, certaines dispositions législatives prévoient des règles particulières.

À cet égard, l'article 421.1 de la LI prévoit sommairement que, pour l'application de la partie I de la LI et sous réserve de certaines exceptions, un montant payé ou à payer à l'égard de la consommation par une personne de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements dont elle a joui, est réputé égal à 50 % du moindre du montant payé ou à payer à cet égard ou du montant qui, à cet égard, serait raisonnable dans les circonstances.

Il convient de noter qu'il n'est pas nécessaire que la personne qui a payé un montant soit celle qui consomme la nourriture ou les boissons afin que la limite de 50 % prévue à l'article 421.1 de la LI s'applique à ce montant. Ainsi cette limite s'applique également aux dépenses payées à l'égard de divers cadeaux offerts pour la consommation de nourriture ou de boissons, incluant les cartes-cadeaux qui peuvent être subséquentement utilisées pour obtenir de tels biens⁵.

De plus, l'ensemble des montants que peut déduire un contribuable dans le calcul de son revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition et auxquels la limite de 50 % prévue à l'article 421.1 de la LI s'applique ne peut excéder le plafond prévu par l'article 175.6.1 de la LI.

Toutefois, le paragraphe *d* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI prévoit notamment que l'article 421.1 de la LI ne s'applique pas à un montant payé ou à payer par une personne à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons, lorsque ce montant est un montant qui doit, ou devrait si ce n'était de l'article 37.1.5 de la LI, être inclus dans le calcul du revenu d'un particulier provenant d'une charge ou d'un emploi à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons par le particulier ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance.

À la lumière des faits portés à notre attention, nous sommes d'avis que les dépenses raisonnables de l'employeur engagées pour l'acquisition des cadeaux mentionnés ci-dessus peuvent raisonnablement être considérées comme se rapportant à l'entreprise de l'employeur et que ces dépenses sont encourues pour gagner un revenu provenant de cette entreprise.

⁵ Principe validé par la Cour d'appel fédérale, dans *Canada c. Stapley*, [2006] CAF 36, pour l'application de l'article 67.1(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), dont l'équivalent québécois est l'article 421.1 de la LI.

- 7 -

Par conséquent, ces dépenses sont déductibles dans le calcul du revenu de l'employeur provenant d'une entreprise en vertu des articles 80 et 128 de la LI, sauf s'il peut raisonnablement être considéré que ces dépenses sont engagées pour gagner un revenu exonéré d'impôt⁶.

De plus, nous sommes d'avis que la déductibilité de ces dépenses, engagées à l'égard de la consommation par une personne de nourriture ou de boissons, n'est pas restreinte par la limite de 50 % prévue à l'article 421.1 de la LI ni soumise au plafond prévu par l'article 175.6.1 de la LI, et ce, en raison de l'application de l'exception prévue au paragraphe *d* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
aux particuliers

⁶ Article 131 de la LI.