



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. : 16-034161-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande ***** dans le cadre d'un avis d'opposition produit par une société admissible au crédit 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 ».

Essentiellement, la société conteste la décision de Revenu Québec de ne pas reconnaître dans le coût d'une production une partie des dépenses engagées par la société auprès de fournisseurs pour des biens ou services dont la contrepartie a fait l'objet d'un troc, soit une visibilité dans la production. À cet égard, vous nous mentionnez que Revenu Québec considère que la valeur des biens ou services fournis à un producteur, en contrepartie d'une visibilité dans le film, ne peut être incluse dans le coût de production, dans la mesure où cette valeur excède le coût réellement supporté par le producteur pour fournir la visibilité au fournisseur, soit le coût de la pellicule, du temps de tournage additionnel et des autres dépenses directement reliées à la fourniture de la visibilité obtenue par le prestataire des services.

La société conteste également la décision de Revenu Québec de considérer certains montants reçus par la société de production à titre de commandite privée comme des montants devant réduire les dépenses de main-d'œuvre ou les frais de production attribuables à la production du film.

Puis, dans l'hypothèse où l'argumentaire développé en opposition par le contribuable était accueilli favorablement par Revenu Québec, vous nous demandez de confirmer que des commandites privées en biens ou en services, qui sont réunies dans un même contrat conclu par exemple avec un bureau touristique public, ne perdent pas leur nature de commandite privée du fait qu'elles sont versées ou qu'elles transitent par l'intermédiaire d'un organisme public.

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.

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.

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).

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.

Question concernant les commandites privées en argent

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?

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.

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.

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.

Question concernant les commandites privées en biens ou en services

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

Les commandites privées en biens ou en services visent généralement un fournisseur sans lien de dépendance avec la société admissible au crédit qui offre des services professionnels ou des biens matériels à celle-ci et, en échange de ces services, 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). Ces ententes de commandites privées en biens ou en services peuvent se présenter sous différentes formes juridiques :

- chaque partie émet une facture pour les biens vendus ou services rendus et chaque partie acquitte le paiement de sa facture;
- les deux parties ont des factures à payer de montants équivalents et les deux dettes s'éteignent au moyen d'une compensation légale de leurs obligations respectives⁶; ou
- les parties procèdent à la rédaction d'un contrat d'échange (troc) dans lequel elles conviennent de leurs obligations respectives. Dans ce cas, l'échange de biens ou services se fait alors sans émission de facture et sans échange monétaire.

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 peut mener à la

⁶ Ce genre de transaction implique donc la production de factures, mais aucun échange monétaire.

réalisation d'une dépense aux fins de la réclamation d'un crédit d'impôt⁷, dans la mesure où le montant de la dépense est raisonnable⁸ 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 crédit⁹.

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 production¹⁰, 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 services¹¹, 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)¹².

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ Quelle que soit la relation juridique utilisée pour l'entente d'échange.

¹² 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.* ».

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 comparables du marché pour un bien ou service semblable¹³, 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.

Question concernant les commandites privées versées par l'intermédiaire d'un organisme public

Vous désirez obtenir la confirmation que les ententes de services, dans lesquelles des prestataires de services privés s'engagent à verser des commandites, réunies dans un même contrat conclu avec un bureau touristique, ne perdent pas leur nature de commandite privée du fait qu'elles sont versées ou qu'elles transitent par l'intermédiaire d'un organisme public.

Opinion

Chaque entente de services comporte assurément des particularités qui lui sont propres. Dans ce contexte, seule une analyse détaillée de chaque entente peut nous permettre de conclure à la qualification de chacune d'elles comme étant une commandite privée, et cela, malgré le fait qu'elle pourrait avoir été versée par un organisme public.

¹³ 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-ifrs-proprement-dites/item45723.pdf>.

Voir aussi l'interprétation 9413907 de l'ARC « Déductibilité dans 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 raisonnable des dépenses de publicité :

« Aujourd'hui, l'annonce commerciale prend toutes sortes de forme [*sic*]; 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)

- 7 -

Nous comprenons que vous nous transmettez prochainement les ententes pertinentes pour analyse. La réponse à cette question vous sera donc fournie ultérieurement.

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

Direction de l'interprétation relative
aux entreprises