



Québec, le 23 janvier 2020

Objet : Article 421.1 de la Loi sur les impôts – Divertissement
N/Réf. : 18-042702-001

*****,

La présente fait suite à votre demande ***** portant sur les dépenses engagées par *****, ci-après « Société 1 », auprès de *****, ci-après « Société 2 ». Vous souhaitez savoir si l'article 421.1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », s'applique à l'égard de ces dépenses.

*****.

FAITS

Société 1 est une société qui compte plus de ***** employés répartis dans plusieurs provinces canadiennes.

Elle encourage au sein de son organisation *****.

Société 1 propose donc régulièrement à ses employés de réaliser des défis sportifs majeurs au cours desquels des fonds sont amassés pour des organismes de bienfaisance.

Puisque l'organisation de tels défis nécessite une expertise dont elle ne bénéficie pas au sein de l'entreprise, elle mandate Société 2.

Société 1 a engagé des dépenses auprès de Société 2 relativement à l'organisation d'un défi corporatif pour ses employés, soit la réalisation de ***** entre ***** et *****. Le ***** a eu lieu du ***** au ***** 20X1.

Environ ***** employés de Société 1, provenant des différentes places d'affaires de l'entreprise, ont participé au ***** entre ***** et *****. Le défi corporatif organisé par Société 2 pouvait accueillir un maximum de ***** employés de Société 1 à titre de participants.

Dans le cadre du défi, chaque participant a *****, à raison de *. Cela a nécessité 11 mois d'entraînement.

Le coût par participant au programme conçu par Société 2 pour Société 1 était de *\$. Société 1 a acquitté la totalité des frais pour ses * employés et aucun avantage imposable n'a été ajouté aux revenus des participants.

*, Société 1 a engagé auprès de Société 2 des dépenses totalisant *\$, incluant les taxes, pour l'organisation de ce défi sportif.

Revenu Québec est d'avis qu'il s'agit de dépenses de divertissement dont la déductibilité est limitée à 50 % en vertu de l'article 421.1 de la LI, alors que les représentants de Société 1 sont d'avis qu'il ne s'agit pas de dépenses de divertissement. Essentiellement, ces derniers soutiennent que l'objectif du défi corporatif vise davantage l'amélioration de la productivité et la performance organisationnelle que le divertissement des participants. Ils soutiennent aussi que l'importance des efforts physiques déployés par les employés pour la réalisation du défi est contraire à la conception d'un divertissement.

QUESTIONS

1. Est-ce qu'un employé qui participe au défi sportif bénéficie d'un avantage dont la valeur doit être incluse dans le calcul de son revenu en vertu de l'article 37 de la LI?
2. Les sommes payées à Société 2 par Société 1 sont-elles des dépenses de divertissement dont la déduction est limitée à 50 % en vertu de l'article 421.1 de la LI?
3. Si l'activité avait été organisée par Société 1 elle-même plutôt que par une entreprise telle Société 2, est-ce que les réponses aux questions précédentes auraient été différentes?

ANALYSE

1. **Avantage imposable pour les employés**

L'article 37 de la 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 qu'il reçoit ou dont il bénéficie en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi ainsi que les allocations qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation pour frais personnel ou de subsistance ou pour toute autre fin.

Essentiellement, l'approche retenue par la jurisprudence et les autorités fiscales aux fins de déterminer si un employé bénéficie d'un avantage imposable est la suivante :

- lors du remboursement ou du paiement par l'employeur d'une dépense personnelle de l'employé, s'il est démontré que l'employeur est le premier ou le principal bénéficiaire de l'avantage qu'il confère à son employé, il n'y aura pas de conséquence fiscale pour ce dernier bien que, accessoirement, il puisse en retirer un certain bénéfice personnel;
- lorsque ce remboursement ou ce paiement ne procure aucun avantage économique quantifiable à l'employé, il n'y aura pas de conséquence fiscale.

À cet égard, la jurisprudence¹ reconnaît qu'un employé reçoit généralement un avantage économique dans le cas où son employeur paie ses frais personnels. La participation des employés à un défi sportif comme celui en l'espèce constitue à notre avis une activité à prédominance personnelle de par sa nature. Le paiement des frais d'inscription d'un employé au programme d'entraînement par son employeur procure donc à l'employé un avantage économique indéniable.

Par ailleurs, la question de savoir qui de l'employeur ou de l'employé bénéficie principalement de la participation au défi sportif est une question de fait.

À ce sujet et de façon générale, les autorités fiscales considèrent que le paiement par l'employeur des frais liés à la pratique d'activités physiques telles que le paiement des droits d'adhésion, des cotisations individuelles à un club sportif ou des services d'un entraîneur en vue de réaliser une activité de dépassement, bénéficie principalement à l'employé².

Globalement, nous concevons que, dans le cadre du défi sportif, l'employeur en question bénéficie à bien des égards d'une amélioration des différents aspects de sa productivité et du bien-être de ses travailleurs. Quoi qu'il en soit, nous estimons que ce bénéfice est nettement accessoire à celui des employés lorsque, à la fois, la participation des employés est sur une base volontaire et que l'employeur ne fixe aucun critère objectif³ dans le choix des participants.

¹ *McGoldrick c. Canada*, 2004 CAF 189; *Kyard Capital 2007 inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2019 QCCQ 1617.

² Agence du revenu du Canada, Interprétations techniques 2013-0514521E5 « *Employer-paid personal trainer and nutritionist* » (13 juin 2014); 2014-0561571I7 « Remboursement des frais d'activité physique » (24 avril 2015) et 2015-0595681C6 « Avantages imposables / dépenses d'entreprise » (9 octobre 2015); Collection APFF – Impôt et taxes, Table ronde sur la fiscalité provinciale « Droit d'adhésion à un centre sportif » (9 octobre 2009).

³ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 09-007081-001 « Achat d'un forfait dans une pourvoirie – Caractère déductible de la dépense » (2 septembre 2009).

Par conséquent, nous sommes d'avis qu'un employé qui participe au défi sportif corporatif bénéficie d'un avantage imposable dont la valeur doit, en principe, être incluse dans le calcul de son revenu en vertu de l'article 37 de la LI.

2. Déduction pour l'employeur

Sommairement, l'article 128 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'entreprise 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 et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise et dans la mesure prévue par le chapitre III du titre III du livre III de la partie I de la LI.

L'article 420 de la LI prévoit quant à lui que pour qu'une dépense soit déductible, celle-ci doit être raisonnable dans les circonstances.

Par ailleurs, l'article 421.1 de la LI prévoit qu'un montant payé ou à payer à l'égard de la consommation par une personne de nourriture ou de boisson 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.

Aux termes de l'article 421.4 de la LI, l'expression « divertissements » comprend les amusements et les loisirs.

Divertissement

La LI n'apporte aucune définition des expressions « divertissements », « loisirs » et « amusements » comprises aux articles 421.1 et 421.4 de la LI. Revenu Québec considère qu'en l'absence de définition législative, celles-ci doivent recevoir leur sens ordinaire qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, son objet et l'intention du législateur⁴.

Le *Petit Robert* définit le mot « divertissement » ainsi :

« Action de divertir, de se divertir, agrément, amusement, délassement, 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). [...] Action de divertir, de se divertir. 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. »

⁴ Voir notamment *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, p. 578.

Selon le Grand dictionnaire terminologique de la langue française, le loisir se définit comme une activité individuelle ou collective de nature variée (culturelle, sportive, touristique, de plein air, etc.) à laquelle une personne se consacre volontairement pendant son temps libre.

Les expressions « divertissements », « amusements » et « loisirs » ont donc un sens très large et peuvent largement déborder le cadre des activités ou événements énumérés au paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IMP. 421.1-1/R1 *Frais de représentation*.

De toute évidence, la pratique individuelle ou collective d'une activité physique peut représenter un divertissement au sens de l'article 421.1 de la LI.

La question de savoir si un événement ou une activité est un divertissement en est une de fait. Il faut d'abord déterminer la nature intrinsèque de l'évènement ou de l'activité en question, c'est-à-dire l'essence de ceux-ci⁵.

En l'espèce, nous comprenons que ce que propose Société 1 à ses employés, par l'intermédiaire de Société 2, est un accompagnement à une préparation physique et mentale se déroulant sur plusieurs mois en vue de réaliser un défi sportif collectif.

En nous basant uniquement sur les informations portées à notre connaissance, nous sommes d'avis que les montants payés ou à payer à l'égard de l'inscription et la participation des employés au programme élaboré par Société 2 pour la réalisation du défi sportif corporatif ***** représente un montant payé à l'égard d'une activité de loisir au sens des articles 421.1 et 421.4 de la LI même si, accessoirement, l'employeur profite d'employés en meilleure condition physique, du renforcement et de la cohésion développés par ceux-ci tout au long du défi. Les motifs commerciaux ou organisationnels de l'employeur ne suffisent pas à soustraire le montant de la dépense du champ d'application de l'article 421.1 de la LI. Le but de cette disposition vise essentiellement à restreindre la valeur d'une dépense visée qui, bien que payée initialement pour des raisons d'affaires, comporte également un élément personnel.

Enfin, l'importance des efforts physiques nécessaires à la réalisation d'une activité n'est pas, à notre avis, un élément permettant de conclure qu'elle ne constitue pas un divertissement.

Par conséquent, la déduction des frais est limitée à 50 % en vertu de l'article 421.1 de la LI, dans la mesure où aucune des exceptions prévues à l'article 421.2 de la LI ne s'applique à la situation décrite.

⁵ Agence du revenu du Canada, Interprétations techniques 2017-0714381E5 (9 avril 2018) et 2000-0047605 (4 janvier 2001).

Exceptions à la limite de 50 %

Essentiellement, l'article 421.2 de la LI énonce que la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI ne s'applique pas à un montant payé par une personne à l'égard de la consommation de nourriture ou de boissons ou à l'égard de divertissements dont jouit une personne dans des circonstances précises.

Plus particulièrement, le paragraphe *d* du premier alinéa de l'article 421.2 de la LI prévoit une exception à la restriction prévue à l'article 421.1 de la LI lorsque le montant payé 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, est un montant qui doit être inclus dans le calcul du revenu d'un particulier.

Puisque le programme d'entraînement représente un divertissement dont la valeur doit être incluse dans le calcul du revenu des employés participants en vertu de l'article 37 de la LI, le paragraphe *d* du deuxième alinéa de l'article 421.2 fait en sorte que l'employeur n'est pas assujéti à la règle de 50 % de l'article 421.1 de la LI à l'égard des montants qui doivent faire l'objet d'une inclusion en vertu de l'article 37 de la LI.

Autre considération

Il n'est pas possible de répondre de façon précise à la question de savoir si les conséquences fiscales seraient les mêmes si le défi sportif avait été organisé par l'entreprise elle-même plutôt que par une entreprise telle que Société 2. Toutefois, en soi, ce fait ne changerait pas notre raisonnement à première vue.

Direction de l'interprétation relative
aux particuliers