

Québec, le 16 mars 2016

Objet : Traitement d'une somme reçue à l'égard
d'une entente ***** – Inclusion dans le calcul
du revenu à titre de paiement incitatif ou de
clause restrictive
N/Réf. : 15-026120-002

*****,

La présente fait suite aux représentations que vous avez faites ***** au regard du sujet mentionné ci-dessus. Ces représentations, qui nous ont été acheminées, font suite à la position prise par Revenu Québec à la suite de l'opinion 15-026120-001 que ***** avait rendue le 24 novembre 2015 à ce sujet.

À sa plus simple expression, la question était de savoir quel est le traitement fiscal applicable lorsqu'une somme reçue peut être vue autant comme un paiement incitatif que comme une clause restrictive. Nous avons privilégié le second traitement dans cette opinion sans trop épiloguer sur les motifs *****.

Nous avons alors avancé que :

« L'objet premier de cette entente, passée par le Grossiste, est de fidéliser les Contribuables, de sorte à ne leur permettre de s'approvisionner qu'auprès de lui ou d'une personne apparentée en contrepartie d'une offre faite aux Contribuables de leur donner les moyens de donner suite à leur promesse de fidélisation.

[...]

L'objet principal de l'engagement étant la fidélisation des Contribuables, le fait que l'usage de l'argent reçu par eux en contrepartie de cet engagement soit prédéterminé ou prédestiné par le Grossiste n'est qu'une modalité conséquente à l'engagement. En

d'autres termes, les modalités de l'entente ne changent pas la teneur principale de l'obligation. L'aide monétaire est donc la contrepartie de ne pas faire affaire avec un fournisseur concurrent et de ne faire affaire qu'avec le Grossiste et constitue donc une clause restrictive. ».

*****. Puisque vous êtes en désaccord avec cette position de principe, nous ajouterons, aux motifs déjà évoqués dans notre opinion du 24 novembre 2015, les fondements qui la justifient et qui veulent que le montant de ***** \$ reçu représente un montant à l'égard d'une clause restrictive. Par la même occasion, nous vous exposerons pour la première fois pourquoi le traitement fiscal réservé aux clauses restrictives doit primer sur celui réservé aux paiements incitatifs.

MONTANT REÇU À TITRE DE PAIEMENT INCITATIF

Nous ne nions pas que la somme puisse être aussi vue comme un paiement incitatif au sens du paragraphe *w* de l'article 87 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ». En effet, la jurisprudence fiscale antérieure à l'introduction du régime fiscal réservé aux clauses restrictives était assez éloquente à cet égard¹.

MONTANT REÇU À L'ÉGARD D'UNE CLAUSE RESTRICTIVE

Cependant, en raison de la définition de la notion de « clause restrictive » prévue à l'article 333.4 de la LI, certains engagements que comporte l'accord *****, ci-après désigné « Accord », sont autant de clauses restrictives. Cette hybridité de statut au plan fiscal quant au montant reçu de ***** \$, hybridité qui n'existait pas avant l'avènement du régime fiscal propre aux clauses restrictives, emporte, comme nous le verrons, des conséquences quant à son traitement.

Il est contractuellement manifeste dans l'Accord que l'aide apportée par ***** est notamment **conditionnelle** à trois engagements qui sont autant de clauses restrictives au sens où l'entend l'article 333.4 de la LI :

1. dont la signature de la convention d'affiliation; convention à laquelle nous n'avons pas eu accès et qui comporte généralement elle-même des engagements d'approvisionnement exclusif et des obligations d'achat minimum qui sont autant de clauses restrictives et qu'on prend tout de même la peine de reproduire à la suite de la présente condition;

¹ *Supermarché Ste-Croix Inc. v. The Queen* 95 DTC page 871 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale). *Everett's Truck Stop Ltd v. The Queen*, 93 DTC page 965 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale).

2. dont l'engagement des récipiendaires du paiement à utiliser les fournisseurs de services de Fournisseur A;
3. et l'engagement des récipiendaires de faire de Fournisseur B leur fournisseur grossiste exclusif pendant une période de ***** mois.

Sur les incidences que peut avoir la présence, dans l'Accord, des conditions 2 et 3 qui se retrouvent de toute façon dans l'entente ***** décrite au point 1, vous nous faites valoir ceci :

« Bien que les engagements découlant de la convention d'affiliation soient également cités dans l'Accord, cela n'implique pas que le montant de ***** \$ soit accordé en contrepartie de ceux-ci. À notre avis, ces obligations sont la conséquence immédiate du véhicule juridique utilisé par les parties, soit la franchise, pour administrer l'entreprise de la société dont le contribuable a acquis les actions.

[...]

La franchise est essentiellement un contrat à durée déterminée qui prévoit l'octroi du droit de faire affaire dans un territoire délimité sous la supervision d'un franchiseur qui moyennant redevances offre certains services.

De telles obligations sont donc intrinsèques au véhicule juridique choisi par le contribuable. Elles seraient sans doute similaires en présence d'une autre bannière ***** puisqu'il s'agit du *modus operandi* de la franchise. ».

À cet égard, nous aimerions faire valoir deux choses. La mise en commun des ressources des commerçants pour faire commerce peut prendre des formes multiples, dont celle du contrat d'affiliation, du contrat de franchise ou du contrat de concession pour ne nommer que ceux-ci. Ces formes ont généralement en commun de comporter des engagements d'approvisionnement et de territoire exclusifs pris par l'affilié, le franchisé ou le concessionnaire.

Pareils engagements communs à ces contrats sont autant de clauses restrictives au sens où l'entend l'article 333.4 de la LI et il importe donc assez peu de savoir que le contrat en soit un d'affiliation comme l'avance Fournisseur A ou un contrat de franchise comme vous l'évoquez vous-même².

² Pour ce qui est des distinctions entre les deux qui ne seraient pas de toute façon significatives pour notre enjeu fiscal, voir *Alternatives au franchisage et stratégies d'affaires* de François Alpin et Lucie Boiteau rapportées dans *Développements récents en droit de la franchise et des groupements*, 2008, Service de la formation continue du Barreau du Québec aux pages 45 et suivantes.

D'autre part, le fait que pareils engagements se seraient retrouvés uniquement dans le contrat d'affiliation plutôt que dans ce contrat et dans l'Accord n'y change rien. En effet, l'aide apportée par Fournisseur A au travers de l'Accord est de toute façon conditionnelle à la signature de la convention d'affiliation qui impose elle-même des engagements de fidélisation et, la réponse de principe aurait été la même, même si les conditions 2 et 3 n'avaient pas été reproduites dans l'Accord. En d'autres termes, l'aide apportée demeurerait conditionnelle aux engagements de fidélisation où qu'ils se trouvent; soit dans l'Accord, soit dans le contrat d'affiliation en raison du fait que l'Accord exige comme prérequis la signature du contrat d'affiliation.

Dans notre opinion du 24 novembre 2015, nous évoquions que **l'objet premier** ou **l'objet principal** de l'Accord consacrant l'obtention du montant de ***** \$ était de voir à fidéliser les Contribuables puisqu'il nous semblait contrintuitif de penser que Fournisseur A aurait avancé cette somme ***** sans s'assurer d'un retour sur cette somme au travers des engagements de fidélisation. Les notions d'objet premier et d'objet principal qui traduisent toutes deux une certaine forme de prééminence en termes d'objectifs, prééminence à laquelle nous croyons toujours, ne sont de toute façon pas employées par le législateur dans la définition de ce qu'est une clause restrictive. Ainsi, il aurait alors été plus heureux et surtout suffisant et congruent avec la définition de ce qu'est une clause restrictive d'avancer que la fidélisation était l'un des effets potentiels ou l'une des incidences potentielles de l'engagement et nous nous expliquons.

En effet, la notion de clause restrictive définie à l'article 333.4 de la LI est, en ce qui nous concerne, un engagement qui **influe ou est de nature à influencer** de quelque manière que ce soit l'acquisition ou la fourniture de biens ou de services. La définition ne réfère pas à l'objet à proprement parler de l'engagement, mais ne s'attarde qu'aux effets et incidences qui sont soient réels, soient potentiels. Or, ici, les effets et incidences ne sont pas que potentiels, ils sont réels et immédiats dès la signature de l'Accord puisqu'il y a fidélisation dès la prise d'effet de l'Accord.

D'autre part, pour que le montant reçu en contrepartie d'un engagement de fidélisation et donc d'une clause restrictive soit inclus comme « autre source de revenus » à l'article 333.5 de la LI, il suffit que le montant soit reçu **à l'égard** d'une clause restrictive; en d'autres termes, il n'a qu'à être associé ou être susceptible d'être rattaché à cette clause restrictive.

Ainsi, comme le rappelle la jurisprudence fiscale de la Cour suprême du Canada, la locution « à l'égard de » connote :

« Probably the widest of any expression intended to convey some connection between two related subject matters. »³.

³ *Nowegijick v. The Queen*, [1983] CanLII 18 (SCC), à la page 39.

L'emploi de cette locution dans notre contexte requiert qu'on soit à même de constater un rattachement quelconque (« connection ») entre le montant de ***** \$ et l'engagement de fidélisation; ce qui est facile à constater ici puisque ces engagements étaient érigés en préalables dans l'Accord pour l'obtention du montant. Il suffit donc de constater l'existence de ce rattachement (« connection »); qu'il soit ténu ou significatif.

Or, ici, le montant reçu n'a pas que de lointains rapports avec les engagements de fidélisation en ce sens que le rattachement n'est pas que ténu, mais il est même ici significatif. Pour apprécier si un rattachement (« connection ») est significatif ou non, la jurisprudence nous enseigne qu'on peut appliquer un « but for test » pour faire cet exercice d'appréciation⁴. Transposé à notre affaire, ce test revient à se demander si le montant en question aurait été versé, n'eût été des engagements pris par les Contribuables. En effet, comme la Cour suprême du Canada l'avance, satisfaire au « but for test », c'est démontrer un rattachement significatif (« substantial connection ») entre le montant et les engagements⁵. Or, il est ici contrintuitif de penser que ce montant aurait été versé en l'absence de pareils engagements puisque l'auteur du versement n'aurait pas eu l'assurance de récupérer indirectement sa mise sur le plus long terme. Cette initiative du payeur n'avait, à ces conditions, rien de charitable.

D'autre part, combien du ***** \$ aurait pu être reçu sans la concession de clause restrictive. Encore ici, il est contrintuitif d'avancer autre chose que 0 \$ de sorte que le montant doit être rattaché tout entier aux clauses restrictives. Ce qui est d'ailleurs contractuellement manifeste comme nous l'évoquions dans notre avis du 24 novembre 2015.

Pour en finir avec cet aspect, la seule façon pour passer outre à ce régime d'imposition particulier est de faire en sorte d'être visé à l'un des paragraphes de l'article 333.6 de la LI; article qui constitue un code complet pour s'en soustraire.

LA RÈGLE GÉNÉRALE DOIT CÉDER LE PAS À UNE RÈGLE PARTICULIÈRE

Finalement, privilégier l'inclusion comme autre source de revenus à titre de montant reçu à l'égard de clauses restrictives plutôt que comme source de revenu d'entreprise à titre de paiement incitatif est congruent avec le principe qui veut

⁴ Voir la décision *Overin v. The Queen*, [1997] CanLII 159 (TCC) au paragraphe 18 où l'on peut lire : « [18] It is quite clear then that in addition to the "but/for" test, where the purpose of a payment is to compensate a loss of employment it may be considered as having been received "with respect to" that loss. » (Cour canadienne de l'impôt).

⁵ *Resurfice Corp. v. Hanke*, [2007] SCC (CanLII), au paragraphe 23 où l'on peut lire : « The "but for" test recognizes that compensation for negligent conduct should only be made "where a **substantial connection** between the injury and the defendant's conduct" is present. ».

qu'une règle particulière prime sur une règle plus générale. Ce principe en matière d'interprétation des lois a été consacré en droit fiscal par la Cour suprême du Canada autant en matière d'inclusions dans le calcul du revenu comme ici⁶ que de déductions dans ce calcul⁷. Il n'est pas inintéressant de noter l'opinion datée du 16 février 2016 rendue par l'administration centrale de l'Agence du revenu du Canada et rendue disponible le 2 mars dernier sur le traitement fiscal d'un paiement incitatif reçu pour avoir convenu d'une clause restrictive⁸.

L'EFFET INATTENDU D'UN AMENDEMENT LÉGISLATIF

Finalement, même si le traitement fiscal désormais moins avantageux réservé aux clauses restrictives convenait mal à un montant ayant un statut hybride puisqu'il avait, avant même l'instauration de ce traitement particulier, tout le potentiel d'être imposé à titre de paiement incitatif dans un régime plus avantageux, cet effet inattendu, bien qu'il puisse surprendre, doit être solutionné par le législateur et non par l'interprète⁹.

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

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

⁶ Voir l'affaire *The Queen v. Savage*, [1983] CanLII 32 (SCC) où l'on a décidé que même si une bourse pouvait constituer du revenu de charge et d'emploi (règle générale) et être imposée en entier, elle devait profiter du régime fiscal plus avantageux réservé aux bourses (règle particulière) qui jouissaient à l'époque d'une franchise d'exclusion du premier 500 \$. Voir les amendements subséquents apportés à l'alinéa 56(1)(n) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)) en réaction à cette décision pour en paralyser la portée en faisant désormais allusion au revenu d'emploi à cet alinéa de façon à privilégier la règle générale plutôt que la règle particulière.

⁷ Voir l'affaire *Symes v. Canada*, [1993] CanLII 55 (SCC) où l'on a décidé que des frais de garde ne pouvaient être déduits comme dépenses d'affaires non plafonnées (règle générale), mais devaient l'être comme frais de garde (règle particulière) et être plafonnées à certains montants.

⁸ 2015-0618601E5.

⁹ Voir l'affaire *Algoa Trust v. The Queen*, [1993] 1 CTC 2294 où l'on peut lire : « If this is an unintended effect of that provision – and I am not sure it is – Parliament surely will consider remedying the problem. ».