



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 20 SEPTEMBRE 2019

OBJET : **VENTE D'UN LOGICIEL DÉVELOPPÉ PAR UNE SOCIÉTÉ –
COMMISSIONS
N/RÉF. : 17-040182-001**

La présente donne suite à votre demande d'interprétation ***** concernant le traitement fiscal applicable, en vertu de Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à des commissions versées en 20X12 par *****, ci-après désigné « contribuable », à certains de ses employés.

FAITS

Les faits, tels que nous les comprenons, se résument comme suit :

Le contribuable œuvre dans l'industrie du logiciel informatique. Son activité commerciale est le développement et la commercialisation de logiciels *****. Plus particulièrement, le produit phare du contribuable est ***** , ci-après désigné « logiciel ».

De 20X1 à 20X7, le contribuable a embauché ***** employés pour contribuer au développement du logiciel. ***** , ci-après désigné « Employé 1 », et ***** , ci-après désigné « Employé 2 », ont été engagés à titre de conseillers en technologie de l'information en support à l'équipe de vente¹. Ensuite en ***** 20X7, ***** , ci-après désigné « Employé 3 », et ***** , ci-après désigné « Employé 4 », ont été engagés à titre d'analyste et développeur impliqués dans la recherche et développement relatifs au logiciel.

¹ Le contrat de travail de l'Employé 2 est daté du ***** 20X6. Le contrat de travail de l'Employé 1 est daté du ***** 20X6; cependant, l'offre d'emploi semble avoir été acceptée par l'Employé 1 en ***** 20X1.

En vertu des contrats de travail de ces quatre employés, leurs revenus d'emploi comprenaient un salaire de base et une commission de ***** % sur les ventes annuelles de logiciel, ci-après désignée « Commission ». Pour les quatre employés, la Commission est versée relativement aux ventes conclues postérieurement au ***** 20X6.

De plus, les contrats de travail des quatre employés prévoyaient qu'advenant la cession du logiciel, chaque employé recevrait une commission spéciale tant et aussi longtemps qu'il serait à l'emploi du contribuable et qu'il respecterait toutes les conditions et modalités fixées par l'acheteur qui pourraient les impliquer, ci-après désignée « Commission spéciale »².

Après plusieurs années de développement et d'exploitation commerciale (notamment la vente de licences et la prestation de services connexes à la vente) du logiciel, le contribuable a généré les chiffres d'affaires suivants :

Année d'imposition	Revenus déclarés
20X9	***** \$
20X10	***** \$
20X11	***** \$
20X12	***** \$

Le ***** 20X12, le contribuable a vendu à une filiale canadienne de la société américaine ***** la totalité des actifs du contribuable, dont le logiciel. Cette transaction est ci-après désignée « la Vente ». Le produit de l'aliénation du logiciel dans le cadre de la Vente se chiffre à ***** \$.

Dans le cadre de la Vente, le contribuable a versé aux quatre employés un montant totalisant ***** \$ à titre de Commission spéciale³.

Dans le calcul de son revenu imposable pour l'année d'imposition se terminant le ***** 20X12, le contribuable a déduit la Commission spéciale versée à titre de dépense courante en vertu de l'article 128 de la LI⁴.

² En vertu du contrat de travail de l'Employé 1, la Commission spéciale serait égale à ***** % du produit de la cession du logiciel jusqu'à concurrence d'une somme maximale de ***** \$. La Commission spéciale des trois autres employés serait égale à ***** % du produit de la cession du logiciel.

³ L'Employé 1 a reçu une commission de ***** \$ et les trois autres ont reçu chacun une commission de ***** \$.

⁴ De plus, le contribuable a demandé une portion de la Commission spéciale versée à l'Employé 3 et à l'Employé 4 en tant que salaires admissibles au crédit pour la recherche scientifique et le développement expérimental. Après vérification, Revenu Québec a pris la décision de refuser ce crédit, car les critères prévus par la LI n'étaient pas respectés.

~~~~~

Par ailleurs, le contribuable a également inclus dans le calcul de son revenu \*\*\*\*\*<sup>5</sup>.

## QUESTIONS

La Commission spéciale constitue-t-elle une dépense faite ou engagée afin d'obtenir le montant donné (le prix de vente du logiciel), devrait-elle être ajoutée en totalité ou en partie au coût du logiciel, ou devrait-elle plutôt être déduite dans le calcul du revenu à titre de dépense d'entreprise?

## ANALYSE

### Commentaire préliminaire

Le traitement de la Commission spéciale versée par le contribuable fait l'objet des présents questionnements. Le contribuable a traité cette dépense en tant que salaire versé et l'a déduite dans le calcul de son revenu à titre de dépense d'entreprise<sup>6</sup>.

### Dépense déductible

Il y a tout d'abord lieu de déterminer si la Commission spéciale est par ailleurs une dépense déductible dans le calcul du revenu du contribuable.

Selon l'article 128 de la LI, un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'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 à ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner ce revenu. De plus, pour être déductible, la dépense ne doit pas consister en des frais personnels ou de subsistance<sup>7</sup>, et elle doit être raisonnable dans les circonstances<sup>8</sup>. L'article 129 de la LI précise que ces montants ne peuvent inclure un montant déboursé à titre de capital, sauf le montant qui est expressément permis par la partie I de la LI.

---

<sup>5</sup> Le contribuable a toujours considéré le coût du logiciel comme étant nul.

<sup>6</sup> La qualification de cette somme en tant que salaire du point de vue des employés n'est pas remise en cause.

<sup>7</sup> Voir la définition de cette expression prévue aux articles 1 et 133 de la LI.

<sup>8</sup> Article 420 de la LI.

~~~~~

Puisque la nature capitale ou courante d'une dépense n'est pas définie dans la LI, il faut s'en remettre aux critères développés par les tribunaux.

Ces principes ont été succinctement récapitulés par le juge Hogan dans l'affaire *Rio Tinto Alcan Inc. c. La Reine*⁹ :

« [79] Compte tenu de ce qui précède, les dépenses peuvent être catégorisées en fonction de leur forme (dépense récurrente ou unique), de leur effet (avantage durable) ou de leur objet. Étant donné que des dépenses peuvent être engagées pour de nombreuses raisons, les tribunaux ont précisé que les critères susmentionnés doivent être appliqués au cas par cas. En d'autres termes, il n'y a pas de formule consacrée quant à leur application. Les tribunaux doivent adopter une approche fondée sur le bon sens, prenant en considération les circonstances et les faits particuliers entourant la dépense en question, ainsi que l'effet envisagé de la dépense d'un point de vue pratique et commercial¹⁰. »

(Notre soulignement)

En d'autres mots, les dépenses peuvent être catégorisées en fonction de leur forme (dépense récurrente ou unique), de leur effet (avantage durable) ou de leur objet. Nonobstant ces principes jurisprudentiels, la qualification de la nature d'une dépense demeure éminemment factuelle.

Il importe de se rappeler que la LI est une loi de conséquence, en ce sens que les résultats fiscaux qu'elle prévoit sont la conséquence des actes juridiques auxquels est partie un contribuable¹¹.

En l'espèce, l'octroi de la Commission spéciale est prévu dans les contrats de travail des employés donc chacun contient les clauses identiques suivantes :

3.03.2.1 Tant et aussi longtemps que l'employé sera à l'emploi de l'employeur, l'employé aura droit à une commission spéciale si l'employeur décidait de céder ou vendre la totalité de ses droits dans le logiciel ou dans l'exploitation commerciale de celui-ci. Toutefois, le droit à la présente commission spéciale ne prend effet que s'il y a cession ou vente dument signée pendant l'emploi de l'employé.

⁹ 2016 CCI 172, confirmée en appel : *Canada v. Rio Tinto Alcan Inc.*, 2018 CAF124.

¹⁰ Repris au paragraphe 21 de la décision de la Cour d'appel fédérale.

¹¹ *R. c. Lagueux & Frères Inc.*, [1974] 2 C.F. 97 (Cour fédérale du Canada - Division de première instance), par. 26; *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)*, 2016 CSC 55, par. 41.

3.03.2.2 La commission spéciale sera égale à ***** pour cent (***** %) du produit de la cession ou de la vente du logiciel ou des droits dans celui-ci¹².

3.03.2.3 Le droit à la commission spéciale est toutefois conditionnel au respect ou à l'acceptation de toutes les conditions et modalités raisonnables fixées par l'acheteur ou cessionnaire du logiciel et pouvant impliquer l'employé.

Tel que détaillé ci-dessous, les contrats de travail prévoyaient également la Commission de ***** % sur les ventes annuelles de logiciel finalisées à partir du ***** 20X6, soit après la phase de développement.

Bien qu'il s'agisse d'une obligation conditionnelle, l'octroi de la Commission spéciale, à l'instar de celui de la Commission, a été prévu au cours de l'exploitation de l'entreprise afin d'inciter les employés à participer au cours normal des activités de l'entreprise, de contribuer avec entrain à son essor et de demeurer à l'emploi du contribuable. En effet, le droit à la Commission spéciale ne prend effet que s'il y a cession ou vente dument signée pendant l'emploi de l'employé. Ainsi, la justification sous-tendant la dépense est liée au processus générateur de revenus pour le contribuable, ce qui tend à indiquer qu'elle a été engagée à titre de dépense courante.

Par ailleurs, le fait qu'il s'agisse d'une dépense unique n'empêche pas sa qualification à titre de dépense courante. Dans l'arrêt *British Insulated and Helsby Cables v. Atherton*¹³ rendu par la Chambre des Lords, le vicomte Cave a précisé que le critère de la dépense récurrente n'est pas déterminant dans tous les cas, affirmant « *it is easy to imagine many cases in which a payment, though made 'once and for all,' would be properly chargeable against the receipts for the year* »¹⁴.

Les auteurs Hogg, Magee et Li formulent les commentaires suivants relativement aux lacunes du critère de la dépense récurrente, énoncé pour la première fois dans l'arrêt *British Insulated* :

¹² La clause 3.03.2.2 diffère dans le contrat de travail de l'Employé 1, lequel prévoit que la Commission spéciale serait égale à ***** % du produit de la cession du logiciel jusqu'à concurrence d'une somme maximale de ***** \$. Il s'agit de l'unique différence entre le libellé des clauses relatives à l'octroi de la Commission spéciales dans les quatre contrats.

¹³ [1926] A.C. 205.

¹⁴ [1926] A.C. 205, à la p. 213.

~~~~~

*« It has been suggested, although not as a conclusive test, that a “capital expenditure is a thing that is going to be spent once and for all, and an income expenditure is a thing that is going to recur every year”. If a payment is one-time expenditure, it is generally a capital expenditure and if it is part of an ongoing periodic number of payments, it is generally a current expenditure.*

[...]

*However, the recurring expenditure test simply does not ask the right question. The idea that a capital expenditure is made “once and for all” is not always true because many businesses purchase new capital assets every year. Annual expenditures to purchase new machines, trucks, etc., for example, are recurring, but they are capital expenditures because each provides an enduring benefit to the business. On the other hand, a current expenditure, which provides a benefit to the business which is exhausted in the current year, could be of an unusual or non-recurring kind. An example is a severance payment made when a senior employee is dismissed. »<sup>15</sup>.*

(Notre soulignement)

Conséquemment, la Commission spéciale constitue un salaire pour les employés et une dépense déductible en vertu de l'article 128 de la LI lorsqu'elle est versée par le contribuable en 20X12.

Dépense faite en vue d'effectuer l'aliénation du logiciel

Nonobstant la conclusion ci-dessus sur la nature courante de la dépense de la Commission spéciale, il est difficile de raisonnablement prétendre que la Commission spéciale constitue une dépense faite ou engagée afin d'obtenir le montant donné, à savoir le prix de vente du logiciel.

En effet, bien que la Vente soit certes l'élément déclencheur de l'obligation de verser la Commission spéciale, cette obligation était prévue dans les contrats de travail, lesquels ont été conclus bien avant le début des négociations ayant mené à la Vente.

---

<sup>15</sup> Peter W. Hogg, Joanne E. Magee and Jinyan Li, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 8th ed. (Toronto: Carswell, 2013), section 9.2(a)(ii) (“Capital expenditure” defined), pages 274 et 275.

~~~~~

Ainsi, le contribuable n'a pas versé la Commission spéciale dans le but de clôturer la Vente, c'est plutôt la Vente qui a causé l'application de la clause prévoyant le versement de la Commission spéciale¹⁶. Le fait que les fonds pour verser la Commission spéciale proviennent du produit de la Vente n'a aucune incidence sur cette conclusion.

Enfin, il importe de mentionner que les employés n'ont jamais participé aux transactions ayant mené à la Vente du logiciel¹⁷.

Ajout de la Commission spéciale au coût du logiciel

Tel que mentionné plus haut, le contribuable n'a attribué aucun coût au logiciel. Le fait que le coût du logiciel soit déclaré comme nul est inexact en droit et ne peut refléter la réalité.

En effet, lorsqu'un contribuable fabrique un bien en immobilisation pour son usage dans le cadre de l'exploitation de son entreprise, les dépenses engagées et reliées directement à la création du bien doivent être capitalisées dès que la décision est prise de fabriquer le bien, sauf si ce bien n'est finalement pas créé¹⁸. Ces dépenses comprennent notamment les salaires des employés qui participent directement à la création et au développement du bien en question.

Par ailleurs, les dépenses engagées pour l'élaboration d'un logiciel ou d'un site Web pourraient être considérées comme étant de nature capitale puisqu'il y a création d'une immobilisation (logiciels)¹⁹. Ainsi, certains frais dont ceux reliés au développement ou à la mise au point des logiciels ne devraient pas être considérés comme étant des dépenses de nature courante, mais devraient être considérés comme étant des dépenses de nature capitale²⁰.

¹⁶ La clause des contrats de travail édicte que : « Toutefois, le droit à la présente commission spéciale ne prend effet que s'il y a cession ou vente dument signée. ». Cela renforce la conclusion que la Commission spéciale est la conséquence et non la cause de la Vente.

¹⁷ L'argent dédié au versement de la Commission spéciale est déposé dans un compte en fidéicomis avant d'être remis aux quatre employés, une fois la transaction complétée. Cela relève du mécanisme opérationnel des transactions menant à la Vente et n'est pas un indice de la participation des employés aux transactions.

¹⁸ ARC, Bulletin d'interprétation IT-475, « Dépenses pour la recherche et pour le développement de l'entreprise » (31 mars 1981), par. 5.

¹⁹ ARC, Interprétation technique 2013-05071251E5 « Website costs » (23 octobre 2013).

²⁰ Revenu Québec, lettre d'interprétation 15-024629-001 « Transfert d'un bien entre des personnes transigeant avec un lien de dépendance – Changement de la nature du bien (immobilisation admissible vs bien amortissable) » (23 septembre 2015); Revenu Québec, lettre d'interprétation 05-0106533 « Dépenses de développement d'un site Web » (22 décembre 2005).

~~~~~

Ainsi, les dépenses engagées et reliées directement à la création du logiciel auraient dû être capitalisées par le contribuable. Ces dépenses incluraient la partie des salaires reliée à la création du logiciel<sup>21</sup>.

Bien que la détermination du coût du logiciel nécessite une ventilation détaillée des dépenses engagées par le contribuable au fil du développement et du perfectionnement du logiciel<sup>22</sup>, ce coût ne pourrait pas inclure la Commission spéciale.

En effet, on ne peut possiblement invoquer que la Commission spéciale constitue une dépense qui se rattacherait au développement du logiciel. La cession du logiciel pour une somme considérable, laquelle déclenche l'obligation de verser la Commission spéciale, illustre que le développement du logiciel était terminé en 20X12, rendant le logiciel attrayant aux yeux d'un tiers intéressé à l'acquérir.

Puisque l'obligation de verser la Commission spéciale naît uniquement à la suite de la Vente, on ne peut assimiler cette dépense à une dépense reliée à l'élaboration et au développement du logiciel<sup>23</sup>.

En effet, l'obligation éventuelle découlant d'une situation qui pourrait survenir dans le futur, entraînant de ce fait la nécessité de verser une somme d'argent, ne constitue pas une dépense<sup>24</sup>. L'obligation de verser la Commission spéciale n'ayant pris naissance qu'en 20X12, cette dépense est uniquement déductible dans le calcul du revenu pour cette année. Puisque le développement du logiciel est alors déjà complété, cette dépense ne peut donc pas être capitalisée au coût du logiciel.

---

<sup>21</sup> Sous réserve des règles du régime particulier applicable à la recherche scientifique et au développement expérimental, prévues aux articles 222 et suivants de la LI.

<sup>22</sup> Ce qui requerrait vraisemblablement l'ouverture d'années d'imposition prescrites.

<sup>23</sup> Cette conclusion est conforme à la position de Revenu Québec dans le dossier de l'admissibilité de la Commission spéciale versée à l'Employé 3 et à l'Employé 4 en tant que salaires admissibles au crédit pour la recherche scientifique et le développement expérimental.

<sup>24</sup> *R. c. Burnco Industries Ltd.*, [1984] 2 C.F. 218 (Cour fédérale du Canada – section d'appel), par. 2; *Northwood Pulp & Timber Ltd. c. R.*, [1999] 1 C.T.C. 53 (Cour fédérale du Canada – section d'appel), par. 7; *Canada c. Nomad Sand & Gravel Ltd.*, [1991] 2 C.F. 172 (Cour fédérale du Canada - section d'appel), par. 11 et 15; *McLarty c. R.*, 2008 CSC 26, par. 14.