

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 11 OCTOBRE 2007

OBJET : *****
N/📁 : 07-010348

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation concernant l'objet mentionné ci-dessus. Plus précisément, vous désirez connaître les conséquences fiscales découlant de l'acquisition d'une franchise *****.

FAITS :

Les faits relatifs à votre demande sont les suivants :

- Au cours des années d'imposition *****, des contribuables ont signé individuellement avec la société ***** (ci-après désignée « ***** ») un contrat *****, dont l'objet consiste en l'acquisition d'une licence ***** pour l'utilisation des logiciels ***** (ci-après désignée la « Licence »).
- Revenu Québec a refusé les déductions fiscales réclamées par les contribuables relativement à leur Licence pour plusieurs motifs, notamment parce que la Licence constitue un abri fiscal pour lequel aucun numéro d'identification n'a été attribué, et parce qu'elle constitue un logiciel déterminé pour lequel les déductions fiscales sont limitées au revenu net d'entreprise dans le cadre de laquelle le logiciel est utilisé.

-
- À compter de l'année *****, ***** a commercialisé une nouvelle série de licences ***** désignée sous le nom de ***** (ci-après désignée la « Franchise ») *****.
 - ***** a obtenu auprès de Revenu Québec, *****, un numéro d'identification d'un abri fiscal à l'égard de la Franchise.
 - ***** et ***** ont produit un document intitulé *****, lequel fait la promotion de la vente de la Franchise (ci-après désigné le « Document de vente »). Le Document de vente expose notamment ce qui suit :

« Le coût d'une franchise ***** est de ***** \$ réparti comme suit :

Un droit de franchise de ***** \$; et

***** \$ pour les droits d'utilisation *****.

Un billet promissoire ***** est offert au franchisé *****.

En cas de défaut de la part du franchisé de verser à terme les sommes payables, les recours du franchiseur seront limités au délaissement de la franchise en sa faveur. »

- Le Document de vente expose de plus *****, que les franchisés ***** et qu'ils auront droit aux déductions fiscales suivantes :
 - déduction pour amortissement (catégorie 12) : 50 % du coût des logiciels dans l'année d'acquisition, et 50 % du coût l'année suivante ;
 - déduction des intérêts sur l'argent emprunté pour acquérir les logiciels dans l'année du paiement de ces intérêts ;
 - *****.

OPINION :

Étant donné que l'acquisition d'une Franchise entraîne l'application de plusieurs règles fiscales, nous décrivons ci-après séparément ces règles ainsi que leur conséquence.

1) Abri fiscal

Il convient tout d'abord de déterminer si la Franchise se qualifie en tant qu'abri fiscal. À cet égard, l'article 1079.1 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », comporte la définition suivante de la notion d'« abri fiscal » pour les fins du livre X.1 (Numéro d'identification d'un abri fiscal) de la partie I de la LI :

« **abri fiscal** » signifie:

- a) soit un arrangement de don visé au paragraphe b de la définition de l'expression «arrangement de don»;
- b) soit un arrangement de don visé au paragraphe a de la définition de l'expression «arrangement de don» ou un bien, y compris tout droit à un revenu, mais à l'exception d'une action accréditive ou d'un bien prescrit, à l'égard duquel, compte tenu de déclarations ou d'annonces faites ou envisagées relativement à l'arrangement ou au bien, l'on peut raisonnablement considérer que, si une personne concluait l'arrangement ou acquérait une part dans le bien, le montant visé au deuxième alinéa serait, à la fin d'une année d'imposition donnée qui se termine dans les quatre ans suivant le jour de la conclusion de l'arrangement ou de l'acquisition de la part, égal ou supérieur à l'excédent du coût pour la personne du bien acquis en vertu de l'arrangement, ou de la part dans le bien à la fin de l'année donnée, déterminé sans tenir compte du titre VIII du livre VI, sur l'ensemble de tous les montants dont chacun représente un avantage prescrit que pourrait recevoir ou dont pourrait bénéficier, directement ou indirectement, à l'égard du bien acquis en vertu de l'arrangement ou de la part dans le bien, la personne ou toute personne avec laquelle elle a un lien de dépendance ; »

Pour les fins de cette définition, le montant visé au deuxième alinéa de l'article 1079.1 de la LI comprend notamment tout montant qui est déclaré ou annoncé comme déductible dans le calcul du revenu de la personne qui acquiert l'abri fiscal pour une année d'imposition donnée ou une année d'imposition antérieure à l'égard de l'abri fiscal.

En outre, pour les fins de cette définition, la notion d'« avantage prescrit » est définie de façon large à l'article 1079.1R3 du *Règlement sur les impôts* (R.R.Q., 1981, c. I-3, r.1), ci-après désigné « RI », comme signifiant, notamment, un montant à l'égard duquel, compte tenu de déclarations ou d'annonces faites à l'égard d'un bien, l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que la personne qui acquiert le bien en bénéficie, lequel bénéficiaire aurait pour conséquence de réduire l'effet d'une perte que l'acquéreur pourrait subir à l'égard du bien, et comprenant un montant qui est dû, immédiatement ou éventuellement, par l'acquéreur à une autre personne dans la mesure où les droits que cette autre personne peut exercer à l'encontre de l'acquéreur à l'égard du recouvrement de la totalité ou d'une partie du prix d'achat ne peuvent être exercés qu'à l'encontre de certains biens ou sont autrement limités par une entente.

Or, étant donné que les recours de ***** en vertu du billet promissoire ***** sont limités au délaissement de la Franchise en cas de défaut de la part du franchisé de verser à terme les sommes payables, nous sommes d'avis que la dette de ***** constitue un avantage prescrit en vertu de l'article 1079.1R3 du RI, lequel vient réduire à zéro (0 \$) le coût de la Franchise ***** pour les fins de la définition d'un abri fiscal¹. Par conséquent, il s'ensuit que les déductions fiscales d'un franchisé déclarées ou annoncées dans le Document de vente sont supérieures à 0 \$, de sorte que la Franchise se qualifie à titre d'abri fiscal au sens de l'article 1079.1 de la LI.

En résumé, puisque les montants déclarés ou annoncés dans le Document de vente comme étant déductibles dans le calcul du revenu d'un franchisé sont égaux ou supérieurs à l'excédent du coût de la Franchise sur tout avantage prescrit (soit 0 \$), la Franchise se qualifie automatiquement à titre d'abri fiscal au sens de l'article 1079.1 de la LI.

À cet égard, l'absence d'attribution d'un numéro d'identification à un abri fiscal entraîne diverses conséquences, que nous n'exposerons toutefois pas ici puisque, dans le présent cas, un numéro d'identification a été attribué à l'égard de la Franchise. Cependant, la qualification de la Franchise à titre d'abri fiscal entraîne l'application d'autres règles fiscales que nous exposons ci-après.

¹ Un avantage prescrit comprend également, en vertu de l'article 1079.1R3 du RI, un montant qui est dû par l'acquéreur de l'abri fiscal, relativement à cet abri, à son promoteur ou à une personne avec laquelle ce promoteur a un lien de dépendance, et à l'égard duquel l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que l'acquéreur en bénéficie. Nous sommes d'avis que la dette de ***** \$ correspond également à cette description, compte tenu qu'elle peut être éteinte par la simple remise de la Franchise.

2) Abri fiscal déterminé

En vertu de l'article 851.38 de la LI, un « abri fiscal déterminé » désigne notamment un bien qui est un abri fiscal pour l'application de l'article 1079.1 de la LI. Or, comme nous l'avons exposé précédemment, la Franchise se qualifie à titre d'abri fiscal au sens de l'article 1079.1 de la LI. Par conséquent, elle se qualifie également à titre d'abri fiscal déterminé au sens de l'article 851.38 de la LI.

À cet égard, l'article 851.41 de la LI prévoit que, malgré toute autre disposition de la partie I de la LI, le montant d'une dépense qui constitue le coût d'un abri fiscal déterminé doit être réduit, notamment, de tout « montant à recours limité » que l'on peut raisonnablement considérer comme se rapportant à la dépense. Ce dernier montant est défini de façon large à l'article 851.38 de la LI comme désignant le principal impayé d'une dette pour laquelle le recours est limité, dans l'immédiat ou pour l'avenir, conditionnellement ou non.

Étant donné que les recours de ***** en vertu du billet promissoire ***** sont limités au délaissement de la Franchise en cas de défaut de la part du franchisé de verser à terme les sommes payables, et que la dette de ***** \$ se rapporte au coût de la Franchise, nous sommes d'avis que cette dette constitue un « montant à recours limité » au sens de l'article 851.38 de la LI, lequel vient réduire à zéro (0 \$) le coût fiscal de la Franchise aux fins de la partie I de la LI. Par conséquent, aussi longtemps que la dette de ***** \$ demeurera impayée, aucune déduction fiscale ne pourra être réclamée par les franchisés relativement au coût de leur Franchise.

Il est à noter que la dette de ***** \$ demeure un montant à recours limité au sens de l'article 851.38 de la LI malgré le fait qu'elle comporte certaines caractéristiques prévues à l'article 851.42 de la LI, *****. En effet, l'article 851.42 de la LI prévoit qu'une dette est réputée un montant à recours limité sauf si elle comporte certaines caractéristiques, telles que celles mentionnées précédemment. Cet article ne fait qu'ajouter à titre de montants à recours limité des dettes qui ne le sont pas, et n'a aucune application à l'égard des dettes qui se qualifient par ailleurs à titre de montant à recours limité en vertu de l'article 851.38 de la LI. Ainsi, une dette pour laquelle le recours est limité se qualifie à titre de montant à recours limité au sens de l'article 851.38 de la LI, même si elle comporte les caractéristiques prévues à l'article 851.42 de la LI.

3) Logiciel déterminé

En vertu de l'article 130R55.6.7 du RI, un logiciel qui est un bien amortissable d'une catégorie prescrite d'une personne est un « logiciel déterminé » lorsque ce bien constitue pour cette personne un abri fiscal déterminé au sens de l'article 851.38 de la LI. Or, comme nous l'avons exposé précédemment, la Franchise se qualifie à titre d'abri fiscal déterminé au sens de l'article 851.38 de la LI. Par conséquent, elle se qualifie également à titre de logiciel déterminé au sens de l'article 130R55.6.7 du RI.

À cet égard, l'article 130R55.6.6 du RI limite, en résumé, la déduction pour amortissement (DPA) qu'un contribuable peut réclamer pour une année d'imposition donnée à l'égard d'un logiciel déterminé, au revenu d'entreprise dans le cadre de laquelle le logiciel est utilisé, calculé avant toute DPA relative à ce logiciel.

Par conséquent, même si une DPA pouvait être réclamée par les franchisés à l'égard de leur Franchise, ce qui n'est présentement pas possible compte tenu des règles sur les abris fiscaux déterminés que nous avons exposés précédemment, cette DPA serait limitée au revenu tiré de l'entreprise liée à la Franchise.

En conclusion, nous sommes d'avis que la Franchise se qualifie à titre d'abri fiscal déterminé au sens de l'article 851.38 de la LI, de sorte qu'aucune déduction fiscale ne peut être réclamée par un franchisé relativement au coût de sa Franchise en raison de la dette de ***** \$. De surcroît, même si une DPA pouvait être réclamée par le franchisé, elle serait limitée au revenu d'entreprise découlant de la Franchise puisque celle-ci se qualifie également à titre de logiciel déterminé. En conséquence, seuls les montants d'intérêts découlant de l'acquisition d'une Franchise pourraient être déduits par le franchisé dans le calcul de son revenu, dans la mesure où ces montants sont raisonnables et sont payés ou payables, selon la méthode utilisée par le franchisé, conformément à une obligation juridique de payer des intérêts.