
Les déclinaisons de la notion de redevance selon l'impôt de la partie XIII : Redevance et concept élargi de redevance

Pierre Gonthier*

ABSTRACT

The constant increase in value of international technology transfers and electronic commerce raises more and more issues regarding withholding tax liability on payments made in the course of such transactions. Liability issues stem from the definition of royalty, rent, or other similar payment found in paragraph 212(1)(d) of the Income Tax Act. The author first analyzes the historical, political, and legal contexts surrounding these concepts and thereafter attempts to reconcile a confused body of case law on the subject. The author then examines the expanded concept of royalty, rent, or other similar payment found in subparagraphs 212(1)(d)(i) to (v) so as to delimit their scope in light of the same contextual elements. This opens the door for a second article that will deal with the restrictions to this expanded concept found in subparagraphs 212(1)(d)(vi), (ix), and (x) and in subsection 212(5).

PRÉCIS

L'augmentation constante de la valeur des transferts technologiques et du commerce électronique transfrontaliers occasionne de plus en plus de questions entourant l'application d'une retenue fiscale aux paiements qui en découlent. La question de l'assujettissement se pose d'abord et avant tout au niveau de la définition de redevance, loyer ou de paiement similaire que l'on retrouve au sous-alinéa 212(1)d) de la Loi de l'impôt sur le revenu. Dans un premier temps, l'article analyse le contexte historique, politique et légal entourant ces concepts pour ensuite tenter de réconcilier une jurisprudence confuse sur le sujet. Par la suite, l'article se penche sur le concept élargi de redevance, de loyer et de paiement similaire que l'on retrouve aux sous-alinéas 212(1)d)(i) à (v) afin d'en délimiter la portée à la lumière des mêmes éléments contextuels. La voie est ainsi ouverte pour un deuxième article qui portera sur les restrictions apportées à cette notion élargie par les sous-alinéas 212(1)d)(vi), (ix) et (x) de même que le paragraphe 212(5).

MOTS-CLÉS : RETENUES FISCALES ■ REDEVANCES ■ LOYERS ■ COMMERCE ÉLECTRONIQUE ■ PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE ■ COMMISSIONS ROYALS

* Avocat, Montréal.

SOMMAIRE

Prolégomènes	1827
Introduction	1827
Éléments historiques et politiques	1828
Historique de la taxation des paiements au titre de redevances aux non-résidents	1828
Exposé des politiques fiscales afférentes à la partie XIII	1833
Le rapport Carter	1833
Le rapport Mintz	1835
Réflexions sur le rôle des retenues fiscales	1838
L'alinéa 212(1)d) : La disposition omnibus	1840
Notion de redevance : Aspects juridiques	1840
Notion de redevance : Acception « fiscale »	1844
Ross c. Ministre du revenu national	1847
MRN c. Wain-Town Gas and Oil Co. Ltd.	1849
MRN c. Paris Canada Films Ltd.	1850
J.H. Warsh and Co. Ltd. c. MRN	1852
Western Electric Co. Inc. c. MRN	1853
Vauban Productions c. La Reine	1854
Société Nouvelle de Cinématographie Inc. c. MRN	1855
La Reine c. Farmparts Distributing Ltd.	1856
La Reine c. Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co. Ltd.	1857
Grand Toys Ltd. c. MRN	1859
Entré Computer Centers Inc. c. La Reine	1861
Hasbro Canada Inc. c. La Reine	1863
Paiements similaires ou non aux redevances	1863
Paiements similaires à une redevance	1864
Paiement ne pouvant être une redevance	1868
Loyers et paiements similaires : Acception « fiscale »	1870
Redevances, loyers et paiements similaires : Un bilan	1875
Positions administratives et doctrinales	1878
Notion étendue de redevance	1882
Le sous-alinéa 212(1)d)(i) : Paiements faits pour le droit d'utiliser toute chose ?	1883
En général	1883
Cas particulier des paiements de logiciels	1888
Le sous-alinéa 212(1)d)(ii) : Savoir-faire	1893
Le sous-alinéa 212(1)d)(iii) : Services commerciaux et industriels	1897
Le sous-alinéa 212(1)d)(iv) : Clauses restrictives d'utilisation de la propriété intellectuelle	1902
Le sous-alinéa 212(1)d)(v) : Produit de vente	1905
Conclusion	1907

PROLÉGOMÈNES

Ce texte constitue la première de deux publications portant sur l'application de l'impôt de la partie XIII¹ aux paiements de redevances. Le présent texte se penche sur le concept même de redevance tel qu'il se présente à l'alinéa 212(1)d) sous une forme élargie : il s'agit d'une étude des éléments historiques, de politique fiscale, jurisprudentiels de même que de positions administrative et doctrinale autour desquels nous tenterons de concilier ce qu'est de nos jours une redevance. Nous n'aborderons ici que de manière incidente les paiements pour droit d'auteur, y compris ceux qui sont pour des logiciels, dont nous traiterons de façon plus exhaustive dans notre deuxième publication. Toutefois, nous avouons ici notre parti pris pour la nouvelle économie et avons volontairement limité notre traitement du sujet aux dispositions de la loi y sont pertinentes.

La deuxième publication portera sur les restrictions à la notion élargie de redevance et sur les paiements relatifs aux productions cinématographiques et télévisuelles dont traite le paragraphe 212(5). Ayant complété notre étude du régime interne canadien de retenue fiscale, nous nous inspirerons des réflexions de l'Organisation de coopération et de développement économiques (l'OCDE) en matière de qualification du revenu tiré du commerce électronique afin de tirer des éléments de réflexion sur l'intégrité et la neutralité du régime interne canadien face à ce nouveau mode d'échange commercial.

INTRODUCTION

L'avènement de la nouvelle économie basée sur le savoir pose de nouveaux défis au régime fiscal interne canadien de même qu'à ses interactions avec ceux de ses partenaires commerciaux, que ce soit ou non par le truchement des conventions fiscales bilatérales. En effet, comme le bilan des sociétés oeuvrant dans ce domaine montre des intangibles d'une valeur sans cesse croissante, les transactions commerciales mettant en cause ces actifs connaissent à leur tour une augmentation tant en nombre qu'en valeur. À preuve, l'OCDE rendait public un rapport faisant état des progrès dans le domaine des technologies de l'information et des communications, laissant clairement voir que la correction boursière de 2001 n'avait en rien sonné le glas de la nouvelle économie².

Cette nécessité de clarifier le traitement fiscal des paiements faits à des non-résidents en contrepartie d'éléments de ce qui est convenu d'appeler de la propriété intellectuelle s'est trouvé exacerbé par l'avènement du commerce électronique³. Il

1 Il s'agit de la partie XIII de la Loi de l'impôt sur le revenu, LRC 1985, c. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée (ci-après « la Loi »). À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans cet article sont à la Loi.

2 Organisation de coopération et de développement économiques, *Mettre les TIC à profit dans une économie numérique* (Paris : OCDE, 2003). Le document est disponible sur Internet en français à l'adresse : <http://www.oecd.org/dataoecd/43/32/15160293.pdf>.

3 Pour une présentation générale de ce qui constitue le commerce électronique voir Pierre J. Bourgeois et Luc Blanchette, « Income_taxes.ca.com: The Internet, Electronic Commerce,

à vu naître de nouveaux modes d'échange qui ont mené la communauté internationale à adopter de nouveaux consensus sur l'applicabilité des conventions fiscales bilatérales à ces paiements transfrontaliers, en particulier en ce qui a trait aux retenues fiscales perçues par les états dits de source sur les paiements de redevances.

Il importe donc d'analyser dans quelle mesure la législation fiscale canadienne actuelle assujettit les entreprises non résidentes à une forme d'imposition sur les paiements associés à de la propriété intellectuelle afin de déterminer si elle converge avec le consensus international qui se dessine. Nous limitons toutefois cette première étude aux dispositions particulières de retenue à la source de non-résidents, contenues dans la partie XIII de la Loi. La principale question à se poser devient alors celle qui est à savoir si le paiement constitue ou non une redevance au sens de l'alinéa 212(1)d)⁴. Une analyse des éléments de politique fiscale attachés à cette disposition, de l'historique de son libellé, de la jurisprudence et des opinions de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ci-après « ADRC » ou « l'Agence ») et des auteurs nous permettra de poser certains constats quant à son interprétation dans le contexte économique actuel.

ÉLÉMENTS HISTORIQUES ET POLITIQUES

Afin de mieux cerner la portée de ces dispositions et l'intention du législateur à l'endroit de celles-ci, il est pertinent d'en procéder à un survol à la fois historique et politique. Dans la mesure où des ambiguïtés se manifesteront dans leur interprétation, les règles actuelles en matière d'interprétation des lois fiscales nous commandent d'user de l'approche téléologique : celle fondée sur l'objet de la disposition plutôt que, par exemple, son sens littéral⁵.

Historique de la taxation des paiements au titre de redevances aux non-résidents

L'imposition des redevances et autres sommes payées à des non-résidents n'est pas chose nouvelle au Canada. En effet, dès l'époque de la Loi de l'impôt de guerre

and Taxes—Some Reflections: Part 1 », article dans la chronique *International Tax Planning* (1997) vol. 45, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1127-49. Voir aussi l'excellent ouvrage de Richard L. Doernberg et Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (La Haye : Kluwer Law International, 1999), de même que celui de Jinyan Li, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce : A Comparative Study*, Tax Professional Series (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 2003).

- 4 Dans certaines circonstances, des frais d'administrations payés à un non-résident peuvent être assujettis à une retenue fiscale suivant l'alinéa 212(1)a), mais ceci dépasse le cadre de notre étude.
- 5 Plusieurs décisions de la Cour suprême du Canada ont réitéré ce principe d'interprétation. Voir notamment : *Will-Kare Paving & Contracting c. Canada*, [2000] 1 RCS 915; *CUQ c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 RCS 3; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 RCS 536.

sur le revenu⁶, les loyers, les redevances ou les paiements périodiques similaires à des non-résidents étaient sujets à une imposition⁷. Deux dispositions entraient alors en jeu. En premier lieu l'article 9B LIGR assujettissait les non-résidents à un impôt de 5 pour cent sans possibilité de déductions sur certains paiements :

9B. 2) En plus de tout autre taxe imposée par la présente loi, un impôt de cinq pour cent sur le revenu est par les présentes exigé de toute personne qui ne réside pas au Canada sur [...]

(e) Tous paiements reçus directement ou indirectement de débiteurs canadiens à l'égard de

(i) tout droit d'auteur exercé au Canada relativement à des livres, de la musique, des articles de revues, des articles syndiqués de journaux, gravures, parties comiques de journaux ou de revues, et

(ii) Tous droits dans et à l'usage d'un ouvrage protégé ou non par un droit d'auteur, subséquentment produit ou reproduit au Canada au moyen de la parole, de l'impression ou du son mécanique, sur le papier, la composition, les pellicules cinématographiques ou les appareils mécaniques de toute catégorie.

Les loyers, les redevances ou les paiements similaires effectués à des sociétés étaient aussi assujettis à un impôt de 15 pour cent sur le montant brut du paiement par le biais de l'article 27 LIGR :

27. En plus de tout autre impôt exigé par la présente loi, un impôt de quinze pour cent sur le revenu des corporations non résidentes et de cinq pour cent sur le revenu des personnes non résidentes autres que les corporations, est exigible, sans aucune exemption ni déduction prévue par la présente loi, à l'égard du montant total de l'ensemble des redevances, loyers ou autres paiements semblables pour l'usage de brevets au Canada ou pour toute chose y utilisée ou vendue.

Une autre impression qui se dégage du libellé de ces dispositions est qu'elles semblent assumer que ces types de revenus peuvent généralement⁸ se décrire comme du revenu tiré de biens plutôt que des revenus d'une entreprise. Inversement, le

6 Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, LRC 1927, c. 97, telle que modifiée jusqu'à LC 1940, c. 34 (ci-après « la LIGR »). Nous n'avons pas jugé utile de pousser notre recherche jusqu'à la version initiale de 1917.

7 De fait, les redevances payées aux non-résidents qui exploitent une entreprise au Canada sont aussi imposables, mais en vertu de l'alinéa 12(1)g) de la partie I. Comme nous nous intéressons plus particulièrement aux paiements faits à des non-résidents dans le cadre du commerce électronique, nous postulons qu'aucune entreprise ne sera exercée ou réputée s'exercer au Canada par le non-résident. Dans l'hypothèse où un non-résident serait assujetti à la partie I, il serait alors imposé sur son revenu net, ce qui diffère considérablement du régime de la partie XIII qui prévoit une imposition sur le revenu brut. Pour plus de détails voir Duncan Osborne, « Revisiting Royalties in the Age of Electronic Commerce » (1999) vol. 47, n° 2 *Revue fiscale canadienne* 410-55, aux pp. 415 et suivantes.

8 Ceci n'est pas toujours le cas. Par exemple, les redevances touchées par un musicien ont la qualification de revenu d'entreprise.

fait que les paiements effectués à l'égard de droits d'auteur ou de droits perçus sur la production ou la reproduction d'un ouvrage soient soumis à une retenue plus faible laisse croire que le législateur percevait ces paiements comme faisant partie d'une catégorie distincte. Ceci est sans doute lié à la conception classique de la notion de redevances que nous aborderons plus loin et qui vise un rendement sur un bien réel ou mobilier et non sur un bien incorporel. Finalement, on constate que l'alinéa 9B(1)e) LIGR est associé à d'autres types de revenus qui sont énumérés aux autres alinéas et qui constituent généralement du revenu tiré de biens tels des intérêts, des dividendes ou des bénéfices tirés d'une succession.

Lors de la réforme de 1948, ces dispositions ont été reprises au sein de l'article 106 de la Loi de l'impôt sur le revenu⁹ de 1948 :

106. (1) Toute personne non résidente doit payer un impôt sur le revenu de quinze pour cent sur tout montant qu'une personne résidant au Canada lui paie ou crédite, ou est censée en vertu de la Partie I lui payer ou créditer à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement [...]

d) du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement, y compris, mais sans restreindre la généralité de ce qui précède, tout semblable paiement

(i) pour l'usage, au Canada, de biens

(ii) à l'égard d'une invention utilisée au Canada, ou

(iii) pour tous biens, marque de commerce, modèle ou autre chose utilisés ou vendus au Canada, mais à l'exclusion

(A) d'une redevance ou un semblable paiement afférent ou relatif à un droit d'auteur, ou [...]

(2) Chaque personne non résidente doit payer un impôt sur le revenu de dix pour cent sur tout montant qu'une personne résidant au Canada lui paie ou lui crédite, ou est censée en vertu de la Partie I lui payer ou lui créditer, à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement d'un droit dans tout film de projection animée qui a été produit ou reproduit au Canada ou qui doit l'être, ou à l'usage d'un tel film.

Dans cette nouvelle version, on peut voir que le législateur a décidé d'uniformiser les taux à 15 pour cent. De plus, il a regroupé autour de la notion de redevances autant les paiements relatifs à l'usage d'un bien au Canada que les paiements relatifs à de la propriété intellectuelle telle les marques de commerce. Il propose aussi une exemption relative aux droits d'auteur, qui est toutefois en partie circonscrite par l'extraction de l'assujettissement des paiements relatifs aux films de cette exemption. Ces derniers sont traités distinctement dans le paragraphe 106(2). En comparant ce libellé à celui de la LIGR, il est apparent que le législateur a opté pour des raisons de politique fiscale de traiter différemment des droits d'auteur de l'industrie cinématographique¹⁰.

9 LRC 1952, c. 148, telle que modifiée.

10 Selon un auteur, ces considérations politiques seraient de deux ordres. En premier lieu, elles reflètent les affinités culturelles de l'époque et deuxièmement, elles indiquent la volonté de prélever un impôt sur les activités de l'industrie cinématographique. Voir Daniel Lang,

Dans sa version actuelle, l'alinéa 212(1)d reprend la structure de l'article 106 de la Loi de l'impôt sur le revenu de 1948 tout en y ajoutant des éléments supplémentaires. De même, l'actuel paragraphe 212(5) est tout juste une évolution du libellé de son prédécesseur de 1948. On les lit ainsi :

212 (1) Toute personne non-résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25 % sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui paie ou porte à son crédit, ou est réputée en vertu de la partie I lui payer ou porter à son crédit, au titre ou en paiement intégral ou partiel :

a) des honoraires ou frais de gestion ou d'administration; [...]

d) du loyer, de la redevance ou d'un paiement semblable, y compris, sans préjudice de la portée générale de ce qui précède, un paiement fait :

(i) en vue d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, appellations, brevets, marques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose,

(ii) pour des renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques lorsque la somme totale payable à titre de contrepartie pour ces renseignements dépend en totalité ou en partie :

(A) de l'utilisation qui doit en être faite ou de l'avantage qui doit en être tiré,

(B) de la production ou de la vente de marchandises ou de services,

(C) des bénéfices,

(iii) pour des services de nature industrielle, commerciale ou scientifique, rendus par une personne qui est un non-résident lorsque la somme totale payable à titre de contrepartie pour ces services dépend en totalité ou en partie :

(A) de l'utilisation qui doit en être faite ou de l'avantage qui doit en être tiré,

(B) de la production ou de la vente de marchandises ou de services,

(C) des bénéfices,

mais à l'exclusion d'un paiement effectué pour des services fournis pour la vente de biens ou la négociation d'un contrat,

(iv) conformément à une convention, entre une personne qui réside au Canada et une personne non-résidente, en vertu de laquelle cette dernière convient de ne pas utiliser et de ne permettre à aucune autre personne d'utiliser une chose mentionnée au sous-alinéa (i) ou les renseignements dont il est fait mention au sous-alinéa (ii),

« Marketing Filmed Entertainment: Strategies to Minimize Canadian Withholding Tax », article dans la chronique *International Tax Planning* (1998) vol. 46, n° 4 *Revue fiscale canadienne* 847-64, aux pp. 854-57. Le paragraphe 212(5) de la Loi sera remplacé par le paragraphe 114(7) de Canada, ministère des Finances, *Propositions législatives et notes explicatives concernant l'impôt sur le revenu* (Ottawa : Ministère des Finances, décembre 2002) (disponible sur Internet à l'adresse : <http://www.fin.gc.ca/drleg/2002-107f.pdf>) et cette modification s'appliquera aux années d'imposition 2000 et suivantes si elles sont adoptées sans amendement. Nous commenterons de manière plus précise la portée de cet amendement proposé dans notre deuxième publication tel qu'expliqué dans nos prolégomènes.

(v) qui dépendait de l'utilisation de biens situés au Canada, ou d'une production tirée de ces biens, qu'il ait constitué ou non un acompte sur le prix de vente des biens, à l'exclusion d'un acompte sur le prix de vente de terres agricoles, mais à l'exclusion :

(vi) d'une redevance ou d'un paiement semblable à l'égard d'un droit d'auteur au titre de la production ou de la reproduction d'une œuvre littéraire, dramatique, musicale ou artistique, [...]

(ix) d'un loyer en vue d'utiliser ou d'obtenir le droit d'utiliser à l'étranger tout bien corporel,

(x) tout paiement fait à une personne avec laquelle le payeur n'a aucun lien de dépendance, dans la mesure où le montant de ce paiement est déductible dans le calcul du revenu que le payeur tire, en vertu de la partie I, d'une entreprise qu'il exploite dans un pays étranger; [...]

4) Pour l'application de l'alinéa (1)a), les honoraires ou frais de gestion ou d'administration ne comprennent pas une somme versée ou créditée, ou réputée, en vertu de la partie I, avoir été versée à une personne non-résidente, ou avoir été portée à son crédit au titre ou en paiement intégral ou partiel :

a) d'un service fourni par la personne non-résidente si, au moment où elle l'a fourni :

(i) d'une part, ce service était fourni dans le cours normal des activités d'une entreprise qu'elle exploitait et qui comportait la fourniture d'un tel service contre versement d'un honoraire,

(ii) d'autre part, cette personne non-résidente et le payeur n'avaient aucun lien de dépendance;

b) d'une dépense engagée expressément par la personne non-résidente pour la fourniture d'un service à l'intention du payeur, dans la mesure où la somme ainsi versée ou créditée était raisonnable dans les circonstances.

(5) Toute personne non-résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25 % sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui verse ou porte à son crédit, ou est réputée, en vertu de la partie I, lui verser ou porter à son crédit au titre ou en paiement intégral ou partiel d'un droit d'utilisation ou autre sur :

a) un film cinématographique;

b) un film, une bande magnétoscopique ou d'autres procédés de reproduction à utiliser pour la télévision — sauf ceux utilisés uniquement pour une émission d'information produite au Canada —,

qui ont été utilisés ou reproduits au Canada, ou doivent l'être. (soulignements de l'auteur)

De manière préliminaire, nous avons accentué les principales additions que le libellé actuel amène sur la version de 1948. Nous étudierons plus à fond certaines de ces modifications lors de l'analyse individuelle des sous-alinéas. D'ailleurs, selon un auteur, on peut décrire les amendements successifs de cette disposition comme des réactions maladroites à la jurisprudence¹¹ traitant des notions de

11 Osborne, supra, note 7, aux pp. 420 et suivantes.

redevances ou de savoir-faire. Ayant ainsi brossé un tableau sommaire de l'historique des dispositions pertinentes à notre étude, voyons à présent quels en sont les fondements théoriques.

Exposé des politiques fiscales afférentes à la partie XIII

Lorsque l'on s'intéresse à la politique fiscale sous-jacente à une disposition d'une loi fiscale ou d'une partie d'une telle loi, on discute moins de politique que des fondements théoriques que l'on leur attribue. Ces fondements théoriques trouvent leur source à la fois dans la science de l'économie et dans des considérations pratiques. Typiquement, ces considérations ne sont mises au grand jour qu'à l'occasion de réflexions de fond sur l'avenir de notre régime fiscal ou alors par certains auteurs. Au cours des années, deux rapports commandés par le gouvernement du Canada ont discuté du sujet qui nous intéresse et nous ferons, à présent, mention des éléments de leur contenu qui sont pertinents à notre étude.

Le rapport Carter

Il s'agit d'une étude considérable qui a été complétée en 1966 par une commission royale¹². Elle tient, suivant la tradition, son nom de son président et avait le mandat très large de faire un bilan du régime fiscal canadien. Son chapitre 26 est consacré aux « aspects internationaux de l'imposition du revenu » et pose comme credo que notre régime fiscal doit se conformer autant que possible au principe de la neutralité fiscale, tant au niveau national qu'international¹³.

Le rapport Carter conçoit la neutralité fiscale dans un contexte international comme permettant à tout individu, quels que soient, d'un point de vue fiscal, sa citoyenneté, sa résidence, le situs de ses biens ou de son entreprise, de supporter un fardeau fiscal constant. Autrement dit, les incidences fiscales ne seraient plus des facteurs à considérer dans des décisions d'affaires puisqu'elles se résumeraient à des éléments de coûts constants, non sujets à négociation ou manipulation¹⁴.

Ce résultat nécessiterait que tous les états fournissent les mêmes biens et services publics aux personnes résidant ou faisant affaires sur leur territoire, qu'ils financent ces services publics avec des revenus provenant des mêmes impôts selon les mêmes taux, qu'ils amendent et ajustent leurs régimes fiscaux au même moment et de la même manière et finalement que tout individu soit imposé sur son revenu mondial, défini d'une façon uniforme, à un taux identique à celui qui s'appliquerait à son revenu ayant pour source son pays de résidence.

12 Canada, *Report of the Royal Commission on Taxation*, vol. 4 (Ottawa : Imprimeur de la Reine, 1966) (ci-après « le rapport Carter »).

13 Ibid., à la p. 481. Il s'agit de la même conception de neutralité que celle retenue par l'OCDE dans ses principes directeurs en matière de commerce électronique. Voir Organisation de coopération et de développement économiques, *Commerce électronique et fiscalité : Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* (Paris : OCDE, juillet 2001), à la p. 10.

14 Le rapport Carter, supra, note 12, à la p. 492.

Le rapport Carter s'empresse par la suite d'expliquer que même avec la meilleure des volontés, les états ne pourraient en arriver à un tel régime universel d'imposition du revenu. En effet, tous les pays ne connaissent pas le même niveau de développement et donc n'ont pas les mêmes ressources fiscales ni les mêmes services publics. En outre, un tel type de régime imposerait le revenu uniquement dans le pays de résidence de l'individu. Or, en raison des différents niveaux de développement prévalant dans le monde en 1966 (cela est toujours pertinent), certains pays se trouvent débiteurs et d'autres plus développés sont créanciers de ces derniers. C'est donc dire que de favoriser la taxation des revenus suivant la résidence de celui qui le gagne priverait certains états de certains revenus et en avantagerait certains¹⁵.

Pire encore, même à supposer que les états constituent un bassin homogène de sources de revenus transfrontaliers, un système globalement neutre aurait des conséquences néfastes en raison du fait que la fiscalité n'est pas le seul facteur de distorsion économique. À ce titre, on compte les douanes, les tarifs, les lois d'immigration, la réglementation sur les changes et sur les investissements qui sont autant de facteurs de distorsion du marché car ils limitent la mobilité des biens, des capitaux et de la main-d'œuvre. La fiscalité peut donc tenter de compenser ces distorsions en déviant volontairement d'un régime neutre¹⁶.

En imposant les résidents du Canada sur leur revenu net et les non-résidents sur leur revenu brut, il est évident que le principe de la neutralité n'est plus respecté. Le rapport Carter expose d'abord des raisons pratiques pour lesquelles cette pratique est justifiée. Pour imposer les non-résidents d'une manière équivalente aux résidents, il faudrait non seulement connaître leurs dépenses, mais aussi leur taux d'imposition étranger et ajuster dans chaque cas le taux canadien afin que le taux effectif demeure le même. Cela est bien sûr impraticable sur le plan administratif¹⁷.

Des alternatives sont retenues afin de faire face à cette nécessité : imposer ces revenus suivant un taux fixe ou suivant un taux variable. Le rapport Carter recommandera un taux de retenue égal à 15 pour cent pour les dividendes et majoré à 30 pour cent pour les redevances et les paiements similaires, mais cette solution ne sera pas retenue puisqu'un taux uniforme de 25 pour cent est actuellement en vigueur¹⁸. Toutefois, il est intéressant de noter que la raison d'être de ce différentiel de taux tient au fait que les dividendes ne sont pas déductibles au Canada dans le calcul du revenu du payeur. Ces montants sont donc taxés localement dans les mains du payeur alors que les intérêts ou les redevances sont quant à eux déductibles dans le calcul du revenu du payeur. Il en résulte donc, dans le cas où le bénéficiaire du paiement serait un non-résident, une érosion de

15 Ibid., à la p. 494.

16 Ibid., à la p. 495.

17 Ibid., à la p. 537.

18 Ibid., à la p. 546.

l'assiette fiscale canadienne. On compense donc cette perte de revenu fiscal par une augmentation du taux de retenue¹⁹.

Cette approche n'est pas sans défaut. En effet, taxer des paiements à des taux qui varient en fonction de la nature du paiement peut engendrer de l'évitement fiscal. Ainsi, si la solution du rapport Carter avait été retenue par le législateur, les entreprises auraient eu avantage à présenter des paiements d'intérêts ou de redevances comme des dividendes, afin d'échapper au taux majoré²⁰.

Le rapport Carter aura donc favorisé une majoration du taux de retenue à l'article 212 et a ainsi bien campé les arguments théoriques au soutien d'un régime législatif en matière d'imposition des paiements faits à des non-résidents.

Le rapport Mintz

Publié en 1997, le rapport Mintz²¹ s'inscrit dans la foulée du rapport Carter en ce qu'il en reprend certains thèmes et les resitue dans la réalité des années 90. Il tient donc compte de réalités qui n'existaient pas auparavant tel « le changement technologique rapide dans une économie mondiale axée sur le savoir, le rôle accru des services, l'essor du commerce international ainsi que les mouvements internationaux de capitaux, et l'importance relative croissante de la découverte, de la diffusion et de l'utilisation des connaissances par rapport à la production de biens²² ».

Quelques chiffres retenus sont éloquentes. Alors qu'en 1966, à l'époque du rapport Carter, le Canada était principalement un importateur de capitaux, il en est progressivement devenu un exportateur quoique pas encore sur une base nette. En 1995, le montant cumulé des investissements directs²³ représentait environ 170 MM \$, soit 20 pour cent des actifs des entreprises canadiennes. En contrepartie, durant la même période, il investissait à l'étranger un montant de 140 MM \$, soit 18 pour cent des actifs des entreprises canadiennes²⁴.

Cette nouvelle donne économique se traduit par de nouveaux paradoxes en termes des objectifs de politique fiscale qui sont énoncés au rapport Mintz. Deux objectifs sont identifiés : « favoriser la croissance économique et la création de l'emploi au pays, d'une part, et protéger l'assiette fiscale, d'autre part²⁵ ». Autrement dit, on veut attirer l'investissement mais en même temps limiter la façon dont son rendement peut être rapatrié sans une forme d'imposition. Il est

19 Ibid., à la p. 547.

20 Ibid., à la p. 538.

21 Canada, ministère des Finances, *Rapport du Comité technique de la fiscalité des entreprises* (Ottawa : ministère des Finances, 1997) (ci-après « le rapport Mintz »).

22 Ibid., à la p. 1.7.

23 Qui se définissent comme une prise de participation dans une entreprise supérieure ou égale à 10 pour cent.

24 Le rapport Mintz, supra, note 21, à la p. 6.1.

25 Ibid.

utile de noter ici que les retenues fiscales constituent une source de revenus non négligeable pour le gouvernement fédéral puisqu'en 1995, elles s'élevaient à 1,7 MM \$²⁶. Inversement, le rapport Mintz note qu'en pratique, les gouvernements ne peuvent espérer tirer des recettes fiscales des investissements faits à l'étranger²⁷. Il ne leur reste plus donc en pratique que la portion entrante de ce flot grandissant d'investissement comme source de recettes fiscales. Lorsque les investisseurs sont des non-résidents, seules les retenues fiscales permettent alors d'assujettir les rendements sur ces capitaux investis au Canada.

D'un point de vue théorique, le rapport Mintz adopte une version plus raffinée du principe de neutralité qu'avait épousé le rapport Carter. D'un côté, on distingue la neutralité à l'échelle soit mondiale, soit nationale et de l'autre la neutralité à l'égard des capitaux exportés²⁸ ou importés²⁹.

Sans nous étendre inutilement sur le sujet, la neutralité mondiale à laquelle faisait référence le rapport Carter a aussi été reprise par le rapport Mintz, notamment parce qu'elle a été adoptée par la plupart des pays. Autrement dit, un système fiscal mondialement neutre doit permettre à une entreprise d'avoir « des taux d'imposition similaires au Canada et à l'étranger sur les bénéficiaires tirés de leurs investissements au Canada ou à l'étranger, peu importe la nationalité du propriétaire de l'entreprise au Canada³⁰ ». On revient au concept d'une charge fiscale globale constante pour l'entreprise, quel que soit son théâtre d'opérations.

Le rapport Mintz fait remarquer à juste titre que tous ces types de neutralité ne peuvent coexister. Par exemple, le fait que certains états administrent un taux marginal moindre que celui du Canada fait en sorte que si on lui applique un régime

26 Ibid., à la p. 6.27.

27 Ibid., à la p. 6.2.

28 Ibid. La neutralité à l'égard des capitaux exportés présume que les revenus qu'une société canadienne tire de ses investissements au pays ou à l'étranger seront toujours imposés au même moment et de la même manière. Cette approche permet théoriquement de mettre sur un pied d'égalité fiscale les entreprises qui désirent investir au pays ou à l'étranger. Typiquement, ce résultat est atteint en ramenant le taux d'imposition étranger au taux national. Dans les cas où le taux étranger est supérieur au taux national, le régime doit alors subventionner l'entreprise pour la « dédommager » d'avoir eu à payer un taux supérieur.

29 Ibid. La neutralité à l'égard des capitaux importés repose sur l'idée que l'investisseur étranger est imposé suivant le taux national, et qu'il n'y a pas lieu d'imposer différemment les résidents des non-résidents sur les investissements réalisés au pays. Il s'agit en fait d'une sorte de politique de non-discrimination fiscale et favorise ainsi l'investissement étranger en offrant une garantie de compétitivité fiscale au niveau national.

30 Ibid., à la p. 6.4. Ce système nécessite que les états s'accordent mutuellement des crédits pour impôt payé à l'étranger. Dans le cas où les états ne font qu'accorder une déduction pour impôt payé à l'étranger, on parle alors de neutralité nationale car le régime de déduction n'a pour effet que de reconnaître la dépense de l'entreprise et la soustraire de l'assiette fiscale. Ceci a pour effet de la mettre à parité avec les autres entreprises nationales qui n'ont pas à assumer cette dépense. L'autre conséquence pour l'entreprise est l'augmentation de sa charge fiscale mondiale, d'où l'opposition entre ces deux conceptions de la neutralité.

fiscal neutre à l'exportation, l'entreprise canadienne faisant affaire à l'étranger paiera plus d'impôts que ses concurrents étrangers. En ce sens, du point de vue du pays étranger, l'entreprise ne sera pas soumise à un régime neutre à l'importation puisqu'elle sera assujettie à un taux marginal différent du taux national³¹.

Il n'y a donc pas de solution-miracle, et il est nécessaire de chercher un équilibre. En ce sens, le rapport Mintz considère que pour être convenable, le régime canadien d'imposition des non-résidents doit prévoir un « niveau acceptable de retenue fiscale aux revenus tirés de biens et définir le champ d'application des dispositions relatives à la capitalisation restreinte³² ». Le principal objet des retenues fiscales étant alors de protéger l'assiette fiscale canadienne, mais le prix à payer est de mettre un droit à l'importation des capitaux et des connaissances, ce qui constitue, bien entendu, un frein au développement économique. De plus, ces coûts se répercutent bien souvent sur les entreprises canadiennes sous la forme de frais de financement plus élevés lorsqu'il s'agit d'intérêts ou de majoration du coût d'accès à de nouvelles technologies³³. Rappelons ici que les retenues fiscales sont prélevées sur les montants bruts des paiements, et ne tiennent pas ainsi compte des dépenses engagées par les entreprises étrangères pour développer ces connaissances, les soumettant ainsi à un taux effectif potentiellement supérieur et prohibitif³⁴.

Malgré tout ce que nous venons d'exposer à propos des distorsions créées par les retenues fiscales, le rapport Mintz ne recommande pas la modification de la politique fiscale canadienne à leur endroit. La raison pour ceci tient dans le fait que bien qu'il soit vrai que le Canada impose une retenue générale à un taux élevé de 25 pour cent, celui-ci est presque toujours réduit par les conventions fiscales bilatérales³⁵. À ce titre, le rapport Mintz note le changement d'orientation du Canada dans la négociation de ses conventions fiscales. Alors qu'historiquement il cherchait généralement à négocier des taux supérieurs à ceux de la convention modèle, il a changé son fusil d'épaule et s'aligne maintenant sur elle. Pour ces motifs, le rapport Mintz conclut que :

La position actuelle du Canada en ce qui concerne les taux de retenues fiscales prévus dans les conventions fiscales bilatérales est conforme aux normes internationales et réalise un équilibre acceptable entre les objectifs concurrents de neutralité globale et

31 Ibid.

32 Ibid., à la p. 6.27.

33 Ibid. Sans compter que l'entreprise canadienne va le plus souvent répercuter ces coûts additionnels à ses propres clients locaux sous la forme d'une majoration de ses prix.

34 On peut en effet concevoir que la charge fiscale créée par la retenue fiscale canadienne sur le brut pourrait être supérieure au profit net de l'entreprise étrangère.

35 Le rapport Mintz, supra, note 21, à la p. 6.28. De fait, comme le Canada possède un réseau important de conventions fiscales, l'impact de ce taux en est d'autant diminué. Le Canada compte actuellement 79 conventions fiscales en vigueur. Source : Site Web du ministère des Finances du Canada à l'adresse suivante : http://www.fin.gc.ca/treaties/treatystatus_f.html#status.

de protection de l'assiette fiscale canadienne; par conséquent, aucune modification n'est nécessaire dans ce domaine à l'heure actuelle³⁶.

Ces conclusions, quoique paraissant sanctionner l'état du régime fiscal de la partie XIII, datent de 1997, une époque où le commerce électronique en est à ses balbutiements. Le rapport Mintz fait toutefois référence à l'impact de ce nouveau mode d'échange commercial entre pays et souligne les problèmes de classification des paiements effectués pour la livraison d'un produit numérique³⁷. Il est donc logique et pertinent de porter plus loin les réflexions du rapport Mintz sur le sujet.

Réflexions sur le rôle des retenues fiscales

Plusieurs des idées émises dans les rapports Carter et Mintz à propos du rôle que jouent les retenues fiscales méritent à ce stade une récapitulation et une certaine clarification. Partant du principe de neutralité, les rapports constatent qu'aucune forme théorique de neutralité n'existe en pratique. Pour cette raison ainsi que le souci de protéger l'assiette fiscale canadienne, on en vient à accepter que les non-résidents du Canada fassent l'objet d'une retenue fiscale sur certains paiements. Contrairement aux entreprises non résidentes qui exploitent une entreprise au Canada qui, elles, seront imposables sur leur revenu net fiscal, celles qui n'y exploitent pas d'entreprises se verront sujettes à une retenue fiscale sur le montant brut des paiements qui leur sont faits.

Plusieurs éléments sont avancés afin de justifier un tel régime d'imposition sur le brut et nous tenons à en discuter ici. Nous avons vu dans le cas du rapport Carter que des considérations pratiques militaient en faveur d'un tel régime. On peut en effet se demander comment l'administration fiscale sera en mesure de vérifier quelles sont les dépenses qui sont nécessaires à la détermination du revenu net d'un non-résident. Sans vouloir dénigrer la pertinence des considérations pratiques, nous voyons là une assise plutôt faible sur le plan théorique.

Le rapport Mintz, quant à lui, adopte une autre approche. Il qualifie de revenus tirés de biens les montants sujets à la retenue fiscale. Sans immédiatement discuter du mérite de cette affirmation, disons qu'elle n'est pas isolée dans la pensée des théoriciens de la fiscalité internationale puisqu'un auteur expliquait encore récemment que :

[traduction] L'imposition sur le brut est habituellement justifiée au motif que le revenu représente un rendement sur le capital investi et qu'il y a pas ou peu de coûts d'exploitation directement imputables au revenu. Conséquemment, le revenu brut correspond effectivement au revenu net. Ainsi, une transaction classique de redevances en est une qui génère un flux de revenu passif reçu en contrepartie pour l'usage d'un certain investissement de capital sous la forme de propriété intellectuelle. Par

36 Le rapport Mintz, supra, note 21, à la p. 6.28.

37 Ibid., à la p. 6.38.

contraste, les bénéfices des entreprises (c'est-à-dire des revenus de ventes ou des honoraires de services) sont imposables sur le net parce que le véritable bénéfice économique du contribuable peut uniquement être déterminé après avoir tenu compte de ses coûts d'exploitation³⁸.

Bien que ce raisonnement puisse être défendable sur le plan théorique, nous sommes d'opinion qu'il convient mal afin de décrire la politique fiscale canadienne à l'endroit de l'alinéa 212(1)d) qui, comme nous le verrons, est rédigé de manière, entre autres, à assujettir des paiements effectués en contrepartie de services commerciaux³⁹. On ne peut donc raisonnablement voir là une assise théorique cohérente avec le texte de loi adopté par le Parlement. De plus, nous verrons plus loin que la jurisprudence et certains auteurs ont parfois utilisé la distinction classique entre le revenu de bien et les bénéfices d'entreprise afin de tenter d'identifier un paiement de redevances. De même, la distinction entre un paiement fait au titre de revenu et au titre de capital a été utilisée pour tenter de départager ce qui pouvait ou non constituer des paiements de redevances. Pour la même raison, ces deux approches sont fallacieuses puisqu'elles présupposent une distinction que la partie XIII ne fait pas. Nous verrons donc, à la lumière du libellé de la loi, quelle est la définition la plus juste que l'on puisse faire de la notion de redevance.

Une auteure⁴⁰ a suggéré que la théorie des bénéfices puisse servir d'assise théorique au régime des retenues fiscales. Suivant la théorie des bénéfices, le pays de source acquiert un droit d'appliquer des retenues fiscales aux revenus générés sur son territoire parce qu'il a procuré l'environnement économique nécessaire à la création de ce dernier. Comme le pays de source encourt des coûts afin de créer et maintenir cet environnement et que le non-résident en profite, l'état se réserve alors le droit de s'indemniser pour recouvrer ces coûts. La même auteure avance aussi le principe de neutralité vis-à-vis des capitaux importés comme justification au régime des retenues fiscales. En effet, si un investisseur non-résident devait être mis sur un pied d'égalité avec un investisseur canadien, il devrait payer un impôt à tout le moins comparable. Toutefois, comme nous l'avons expliqué plus haut, le champ d'application très large des retenues fiscales canadiennes fait en sorte que l'imposition sur le revenu brut risque de créer des distorsions importantes et, de ce fait, ne peut être vue que comme une justification partielle du présent régime. Notre bref historique législatif a d'ailleurs démontré que la retenue fiscale canadienne sur

38 Gary D. Sprague et Ozzie A. Schindler, « Another Step Towards Uniformity—Relative Consensus of the OECD TAG on Income Characterization of E-Commerce Transactions » (2001) vol. 30, n° 6 *Tax Management International Journal* 267-76, à la p. 269.

39 Tel le sous-alinéa 212(1)d)(iii). Mentionnons aussi qu'un non-résident qui tire un revenu de location d'un immeuble peut faire un choix suivant l'article 216 de s'assujettir uniquement sur le revenu net qu'il en tire comme il serait autrement calculé suivant la partie I s'il était une personne résidante au Canada.

40 Jinyan Li, « Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 2 » (1999) vol. 47, n° 6 *Revue fiscale canadienne* 1411-78, à la p. 1456.

les redevances évoluait dans le sens d'un élargissement constant de son domaine d'application par le biais de l'addition d'une série de présomptions ramenant toutes sortes de paiements dans une définition étendue de « redevances ».

L'ALINÉA 212(1)D) : LA DISPOSITION OMNIBUS

Tel que nous l'avons constaté au terme de notre analyse historique de cette disposition, l'actuel alinéa 212(1)d) est le fruit d'une évolution dont le point de départ est un libellé qui s'est vu greffer avec le temps une panoplie de définitions étendues ainsi qu'une série d'exceptions. Afin de bien comprendre la raison d'être et le sens à donner à ces définitions et exceptions accessoires, il est nécessaire de revoir en profondeur le sens premier de l'expression « loyers, redevances et paiements similaires ». Par la suite, dans le cadre de l'étude des définitions accessoires, nous nous pencherons sur certaines applications particulières de ces définitions quant au commerce électronique ou, plus précisément, quant aux transactions transfrontalières impliquant la propriété intellectuelle.

Nous débuterons par l'étude de la définition « classique » des concepts des redevances et des paiements similaires et poursuivrons par celle des loyers et des paiements similaires. Avant de procéder à cette réflexion, nous trouvons toutefois utile de procéder à un survol des redevances en tant que concept juridique. Si, en effet, la notion de loyer est en soi bien circonscrite tant au plan fiscal que légal, il n'en est pas de même pour celle de redevance. Nous profiterons aussi de l'occasion pour faire le lien entre cette notion et les paiements faits dans le cadre du commerce électronique transfrontalier en indiquant le lien entre les redevances et la commercialisation de la propriété intellectuelle.

Notion de redevance : Aspects juridiques

À l'origine, la redevance était un droit perçu par la Couronne sur un de ses sujets en retour de la concession à ce dernier d'un privilège d'utiliser un de ses biens ou d'exercer une activité sur son domaine⁴¹. Elle portait alors l'appellation de *jure coronae*, ce qui signifie littéralement « droit de la Couronne ». Peu à peu, l'usage de ce concept prit de l'ampleur pour comprendre les droits d'exploitation minière accordés par la Couronne en retour d'un paiement basé sur la production⁴². On parlait alors de concessions minières ou de licences d'exploitation.

Peu à peu, ce droit de la Couronne d'accorder des licences que l'on peut tout aussi bien qualifier de permission ou monopole devint une institution de droit privé et fit éventuellement partie du droit immobilier de *common law*. Elle est définie par un auteur comme étant :

41 Pensons par exemple aux redevances féodales telles l'aide, la capitation, la corvée, la dîme ou le péage.

42 Osborne, *supra*, note 7, à la p. 416.

[traduction] Une licence est une permission donnée par un occupant d'un fonds de terre et qui permet au titulaire de la licence de poser un geste qui constituerait autrement une violation du droit de propriété de l'occupant, c'est-à-dire loger dans sa demeure ou aller sur son domaine afin d'y jouer au cricket⁴³.

En d'autres termes, la licence permet à une personne de faire usage d'un bien sans pour autant en être le propriétaire et ce dans des limites prévues par la loi ou par contrat. Ce type d'institution juridique devient donc fort intéressant lorsque l'on souhaite céder ou acquérir moins qu'un plein droit de propriété ou tout simplement lorsque ce qui fait l'objet de la licence ne peut à proprement parler faire l'objet d'un droit de propriété. C'est le cas de ce qui est appelé de façon générique la propriété intellectuelle.

Quant au paiement que le détenteur de la licence s'oblige à faire, il conservera le nom de redevance mais pourra aussi s'appeler « frais de licence ». Ces expressions sont souvent utilisées de manière interchangeable, quoique la redevance est plus souvent fonction du degré d'usage alors que les frais de licence désignent plus généralement toute contrepartie versée au titre de la licence. Des frais de licences peuvent donc prendre la forme d'une redevance lorsqu'ils sont basés sur le degré d'usage. La jurisprudence fiscale canadienne a d'ailleurs relevé la définition suivante de l'expression anglaise « royalties » :

[traduction] Redevance, paiement dû au titulaire d'un brevet, d'un droit d'exploitation d'une mine ou d'autres droits semblables, et proportionnel à l'utilisation faite par la personne à qui le droit est conféré. Le paiement est ordinairement fait en argent mais peut également être fait en nature, c'est-à-dire, une partie du produit de l'exercice de ce droit. Voir LOYER.

Redevance désigne également parfois un paiement fait à un auteur ou compositeur par un cessionnaire ou un concessionnaire relativement à chaque exemplaire de son œuvre qui est vendu ou à un inventeur relativement à chaque article vendu qui est visé par le brevet⁴⁴.

Comme nous l'expliquions plus haut, la licence est devenue un des moyens privilégiés de d'exploitation de la propriété intellectuelle. À ce titre, il convient de dire qu'au Canada, la propriété intellectuelle ne constitue pas une forme particulière de droit de propriété. Elle n'est pas définie au Code civil⁴⁵ entre autres raisons

43 Robert McGarry et H.W.R. Wade, *The Law of Real Property*, 4^e éd. (Londres : Stevens & Sons Limited, 1975), à la p. 776.

44 Extrait du *Dictionary of English Law* de Jowitt et cité par la Cour fédérale d'appel dans l'arrêt *La Reine c. Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co.*, 80 DTC 6272, à la p. 6275 (CA).

45 Code civil du Québec, LQ 1991, c. 64 (ci-après « CcQ »). L'article 899 CcQ reconnaît l'existence des biens incorporels et la propriété est le droit d'en user selon l'article 947 CcQ. De plus, l'article 909 CcQ considère que les biens capitaux comprennent les droits de propriétés intellectuelle et industrielle. Un bien incorporel peut faire l'objet d'une hypothèque en certaines circonstances selon l'article 2684 CcQ. En outre le Code prévoit à son article 1612 des règles

parce qu'elle nous provient de la *common law*. En fait, la propriété intellectuelle est un ensemble de droits pour lesquels les tribunaux ont développé des recours. Au fil du temps, certains de ces droits et recours se sont vus codifier dans des lois tandis que d'autres font encore l'objet de débats judiciaires.

Sans entreprendre une étude exhaustive⁴⁶ de ce qui constitue de la propriété intellectuelle, notons qu'elle comporte les brevets⁴⁷, les droits d'auteurs⁴⁸, les marques de commerce⁴⁹, les topographies de circuits intégrés⁵⁰, les dessins industriels⁵¹, la protection des obtentions végétales⁵² de même que l'information confidentielle et les secrets industriels. Ces derniers éléments de propriété intellectuelle ne profitent pas encore d'une loi-cadre puisque leur portée est encore en voie d'être définie par les tribunaux⁵³.

Dans ce nouveau contexte, la redevance devient alors la contrepartie typiquement monétaire versée à la personne qui concède la licence. En pratique, elle pourra être en fonction d'une variable telle le degré ou la fréquence d'utilisation, le nombre d'unités produites ou le chiffre d'affaires découlant de l'utilisation. Selon un auteur⁵⁴, une entente de licence peut être commercialement préférable à une cession, puisque la licence permet au concédant de s'assurer d'un plus haut degré de contrôle sur la propriété intellectuelle que le concessionnaire exploite. En outre, vu l'évolution rapide des connaissances, il est souvent plus

en matière d'évaluation des dommages liés au secret commercial et l'article 1472 CcQ prévoit un régime d'exonération en cas de divulgation de ce dernier.

46 Pour une description plus détaillée des droits composant la propriété intellectuelle, nous vous référons à Neal H. Armstrong, « Exploiting the Unique Features of Intellectual Property », dans *R & D: Credits Today, Innovation Tomorrow*, 1999 Corporate Management Tax Conference (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1999), 9:1-51, aux pp. 9:1-10. À propos des fondements historiques et conceptuels qui sous-tendent la propriété intellectuelle au Canada voir David Vaver, *Intellectual Property Law: Copyrights, Patents, Trade-Marks*, Essentials of Canadian Law (Concord, ON : Irwin Law, 1997), aux pp. 1-20.

47 Protégés en vertu de la Loi sur les brevets, LRC 1985, c. P-4, telle que modifiée.

48 Protégés en vertu de la Loi sur le droit d'auteur, LRC 1985, c. C-42, telle que modifiée (ci-après « la LDA »).

49 Protégées en vertu de la Loi sur les marques de commerce, LRC 1985, c. T-13, telle que modifiée.

50 Protégées en vertu de la Loi sur les topographies de circuits intégrés, LC 1990, c. 37, telle que modifiée.

51 Protégés en vertu de la Loi sur les dessins industriels, LRC 1985, c. I-19, telle que modifiée.

52 Protégés en vertu de la Loi sur la protection des obtentions végétales, LC 1990, c. 20, telle que modifiée.

53 Nous vous référons notamment aux décisions de la Cour suprême dans les arrêts *Lac Minerals c. International Corona Resources*, [1989] 2 RCS 574 et plus récemment dans *Lac d'Amiante Québec c. 2858-0702 Québec Inc.*, [2001] 2 RCS 743. Ces décisions mettent en cause d'une part, le caractère fiduciaire de l'obligation de confidentialité qui découle de rapports commerciaux et des recours en dommages qui en découlent, et d'autre part, le caractère confidentiel des interrogatoires au préalable malgré le caractère public de l'audition d'une cause.

54 Voir Armstrong, supra, note 46, à la p. 9:37.

intéressant pour un utilisateur de négocier la concession d'une licence, exclusive ou non, plutôt qu'une cession car celle-ci comporte un coût moins élevé et lui évite de porter le risque économique de la désuétude de la technologie ou du savoir en cause. Finalement, il est bon d'observer qu'avec la codification de la *common law*, notamment en ce qui concerne le droit d'auteur touchant les logiciels, le contenu obligationnel du contrat de licence n'en vient souvent qu'à reproduire le régime statutaire.

Dans la mesure où le régime statutaire offre des garanties suffisantes du droit d'auteur, il n'est pas nécessaire pour le consommateur de s'engager contractuellement lors de la transaction à devenir concessionnaire d'une licence d'utilisation du produit. Cette licence a plein effet par opération de la loi et il n'est que préférable qu'une mise en garde concernant les droits d'auteur soit clairement indiquée afin que les droits d'auteur soient mieux protégés⁵⁵. Tel est le cas des livres et des revues dont le contenu bénéficie du régime de la LDA.

Toutefois, en ce qui a trait à la propriété intellectuelle et plus particulièrement aux logiciels grand public, on constate que leur distribution se fait encore largement par le biais de licences d'utilisation qui prennent la forme de contrats d'adhésion à propos desquels le consommateur n'a aucun pouvoir de négociation. Ces licences d'utilisation ne concèdent ni plus ni moins de droits au consommateur que le régime légal⁵⁶.

En ce sens, cette superposition d'un régime privé dont l'opposabilité est discutable⁵⁷ au régime légal dont les contenus sont essentiellement les mêmes est au mieux redondante et au pire inutile. Autrement dit, la concession d'une licence d'utilisation d'un logiciel grand public est assimilable à la vente d'une copie de ce dernier. C'est de la même façon que la vente d'un livre, bien qu'elle comporte par effet de la LDA des restrictions aux droits de l'acquéreur d'en faire usage, n'est pas une concession de licence mais tout simplement la vente d'un bien à laquelle la loi ajoute des modalités d'exercice du droit de propriété.

Bien que pertinente afin de bien comprendre le domaine d'application de la retenue fiscale applicable aux paiements faits au titre de redevances, la définition juridique ne cerne pas complètement ce qui peut, par ailleurs, constituer des redevances pour fins fiscales. Ceci tient d'une part au fait que la définition légale n'a pas de sens précis mais est devenue au fil du temps une expression générique qui décrit certains types de paiements et tient aussi au fait que reconnaissant cet état des choses, le législateur a choisi d'assujettir à la retenue fiscale un concept élargi de la notion de redevance en y incluant notamment la notion de loyer et de paiements similaires.

55 Voir Vaver, *supra*, note 46, aux pp. 16-17.

56 Cette question sera abordée plus en détail dans notre deuxième publication.

57 Ce fut le cas dans *North American Systems v. King* (1989), 97 AR 46, à la p. 51 (BR). Par contre, une telle licence fut jugée opposable dans *ProCD, Inc. v. Zeidenberg*, 86 F. 3d 1447 (7th Cir. 1996). Voir Vaver, *supra*, note 46, à la p. 238.

Cette imprécision de langage a engendré des débats judiciaires sur ce qui peut ou non constituer une redevance, un loyer ou autre chose qui y ressemble. Nous ferons donc un premier bilan de ce qui a constitué au fil des ans l'acceptation fiscale de ces notions. Quoique la portion introductive ne fasse pas de distinction entre le traitement fiscal accordé aux loyers ou aux redevances, ces concepts nous semblent toutefois suffisamment différents pour que nous en traitions séparément, ne serait-ce que pour faire ressortir l'étendue des types de paiement que le législateur a choisi d'assujettir à la retenue fiscale.

Notion de redevance : Acception « fiscale »

Comme notre historique législatif le démontre, l'imposition d'une retenue fiscale sur les paiements faits au titre de redevances ou autres paiements similaires n'est pas chose récente. Les tribunaux ont donc eu à plusieurs reprises l'occasion de se pencher sur cette question. Ils l'ont parfois fait sur l'aspect purement normatif de définir ce qui est une redevance, parfois sur l'aspect plus subjectif de qualifier ce qui y est similaire, mais là encore suffisamment afin de satisfaire les impératifs de la loi.

Une étude chronologique de l'approche retenue par les tribunaux nous semble appropriée afin d'en souligner les tenants et les aboutissants. Comme nous le verrons, la jurisprudence citée dans des décisions visant les retenues fiscales réfère parfois à de la jurisprudence traitant de questions fiscales fort différentes : en matière de qualification des dépenses au titre ou non de capital aux fins de déterminer leur admissibilité à la déduction pour amortissement, ou encore dans le cas d'inclusion des redevances dans le revenu imposable d'un résident.

Nous avons critiqué plus haut le mérite d'une telle approche sur une base conceptuelle⁵⁸. D'autres explications pour cette apparente confusion peuvent aussi être tirées de la manière dont le législateur a choisi de délimiter les domaines d'application des parties I et XIII. En effet, lorsque l'on sait que le paragraphe 2(3) assujettit à la partie I les personnes qui exploitent une entreprise au Canada, et puisque la partie I prévoit différents régimes pour l'imposition des revenus ayant pour source un bien et une entreprise, plusieurs ont cru voir cette dichotomie se reproduire entre le domaine d'application de la partie I et de la partie XIII en ce qui a trait aux paiements effectués à des non-résidents.

En effet, si une personne non résidente est assujettie à la partie I lorsqu'elle exploite une entreprise au Canada et qu'elle est sujette à une retenue fiscale sur ses revenus bruts de loyer, de redevances et autres paiements similaires, il n'y a qu'un pas à franchir pour affirmer qu'une personne non résidente est assujettie à une retenue fiscale sur ses revenus de biens et doit payer un impôt sur son revenu imposable suivant la partie I.

La vérité n'est pas si simple. En premier lieu, il est possible de tirer des bénéfices d'entreprises du Canada sans pour autant y exploiter une entreprise. Bien que cette règle de *common law* ait été sérieusement tempérée par l'adoption

58 Voir, ci-dessus, la section « Réflexions sur le rôle des retenues fiscales ».

du paragraphe 253b), il est encore au moins théoriquement concevable qu'une entreprise fasse affaire avec le Canada sans pour autant faire affaire au Canada⁵⁹. Deuxièmement, s'il est généralement vrai que des loyers et des redevances sont généralement des revenus de biens, ils peuvent aussi en certaines circonstances constituer des revenus d'une entreprise. Par exemple, dans le cas de redevances, si le bénéficiaire des paiements est un courtier en brevets qui en achète et en vend dans le cadre d'une entreprise, il fait peu de doute que les autorités fiscales qualifieraient ce revenu de revenu d'entreprise. En outre, et nous le mentionnions plus haut, la partie XIII assujettit à une retenue fiscale certains honoraires de services qui ne constituent clairement pas du revenu de biens.

Le domaine d'application de la partie XIII est restreint au règlement 805(1)a)⁶⁰ qui se lit ainsi :

805. (1) Toute personne non-résidente qui exploite une entreprise au Canada est imposable en vertu de la partie XIII de la Loi sur tous les montants par ailleurs imposables en vertu de cette partie, sauf les montants qui

a) peuvent raisonnablement être attribués à l'entreprise qu'elle exploite par l'entremise d'un établissement stable — qui s'entend au sens du paragraphe 400(2) ou s'y entendrait si la personne était une société — situé au Canada.

Seront donc soumis à une retenue fiscale les revenus de toutes sources du non-résident dès qu'il exploite une entreprise au Canada. Une exception très large est toutefois prévue pour ses revenus attribuables à un établissement stable au Canada par lequel il exploite une entreprise au Canada. Si le contribuable non résident n'exploite pas d'entreprise au Canada et n'y tire qu'un revenu de biens, il n'y aura donc pas double retenue suivant les deux parties puisque le règlement 105 n'assujettit à une retenue de 15 pour cent que les revenus des non-résidents dont la source est une entreprise et non un bien⁶¹. Par contre, si le non-résident tire un

59 Cette distinction remonte à la célèbre décision de la Chambre des Lords dans la décision de *Grainger & Sons v. Gough*, [1896] AC 325. Pour une revue plus détaillée de ce concept, voir l'article de Constantine A. Kyras, « Exploiter une entreprise au Canada » (1995) vol. 43, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1672-1718.

60 Jusqu'au dépôt de l'avant-projet de règlement du 13 février 2003, il n'était pas clair, à la face même du libellé des règlements 802 et 805, si toutes deux de ses dispositions avaient pour identique objet la définition du domaine d'application de la partie XIII, d'où une certaine confusion. Si le règlement est modifié tel que proposé, le règlement 802 ne s'appliquera désormais qu'aux paiements effectués à une banque étrangère autorisée ou un assureur non-résident enregistré. Voir Canada, ministère des Finances, *Avant-projet de modification du Règlement de l'impôt sur le revenu (succursales de banques étrangères)* (Ottawa : ministère des Finances, le 13 février 2003), articles 5 et 6. Voir aussi les Notes explicatives relatives à ces amendements dans Canada, ministère des Finances, *Propositions législatives et notes explicatives concernant l'impôt sur le revenu* (Ottawa : ministère des Finances, le 20 décembre 2002), aux pp. 521-22.

61 Étant donné que le revenu doit constituer un honoraire, commission ou autre montant pour services rendus.

revenu d'entreprise du Canada autrement que par le biais d'un établissement stable, il est possible qu'il y ait une double retenue pour les parties I et XIII. En un tel cas, la retenue pourrait atteindre 40 pour cent du montant brut dans le cas d'un paiement fait à un résident d'un pays non-conventionné⁶².

Ces questions trouvent en partie illustration dans l'arrêt *Gupta c. La Reine*⁶³. Cette cause mettait en présence un non-résident qui touchait du revenu de loyer du Canada et qui s'était vu cotiser en vertu de la partie XIII. Une des questions en litige était de savoir quelle était la nature de ce revenu en raison du fait que s'il s'agissait du revenu d'entreprise, le contribuable aurait été imposable en vertu de la partie I alors que s'il s'agissait de revenu de biens, la partie XIII trouverait alors application. Se fiant aux principes développés dans l'arrêt *Burri c. La Reine*⁶⁴, le juge Sexton confirma la décision de première instance à l'effet que le propriétaire de l'immeuble n'offrait pas à ses locataires suffisamment de services afin de modifier la nature du revenu tiré de cet immeuble d'un revenu de biens à un revenu d'entreprise.

On constate donc que la Cour canadienne de l'impôt ainsi que la Cour fédérale d'appel semblent toutes deux avoir tenu pour acquis que seule la question de la qualification du revenu suffisait à trancher celle de l'assujettissement à la retenue fiscale. Compte tenu des faits particuliers de l'affaire, nous ne pouvons qu'être d'accord avec les conclusions de la cour. En effet, si l'exploitation de l'immeuble avait constitué l'exploitation d'une entreprise selon les critères développés dans *Burri*, il n'aurait alors pu s'agir que d'une entreprise exploitée au Canada puisque l'immeuble y est situé. En ce sens, la cour n'a pas eu à se poser la question à savoir si un paiement qui constituait du revenu d'entreprise en provenance du Canada mais non d'une entreprise exploitée au Canada par le biais d'un établissement stable serait assujéti à la partie XIII en vertu du simple fait qu'il s'agit d'un revenu d'entreprise. La question nous semble donc rester entière.

Revenant à l'objet de la présente section, notre étude chronologique de la jurisprudence est suivie d'une discussion sur la notion de loyer et de paiements similaires.

Une synthèse sur l'acception fiscale de la notion de redevance⁶⁵ complète cette portion de notre réflexion. Celle-ci révèle qu'une redevance, un loyer ou un paiement similaire sont parfois définis par la forme du paiement et parfois selon le contenu obligationnel du contrat qui donne lieu au paiement. En outre, la jurisprudence ne permet pas de concilier de façon satisfaisante la notion de

62 Un auteur est du même avis. Voir Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 7^e éd. (Toronto : Carswell, 2002), à la p. 1195. De plus, le Québec prélève similairement une telle retenue au taux de 9 pour cent, ce qui porterait le taux effectif de la retenue à 49 pour cent. Voir le Règlement sur les impôts, RRQ 1981, c. I-3, r. 1, tel que modifié, à l'article 1015R8.

63 2000 DTC 6326 (CAF); conf. 99 DTC 224 (CCI).

64 85 DTC 5287 (CF 1^{re} inst.).

65 Voir, *infra*, la section « Redevances, loyers et paiements similaires : Un bilan ».

paiement similaire aux concepts de redevance et de loyer. Si le loyer peut être défini par référence à un contrat nommé, la redevance est plutôt vue comme une pratique commerciale et a ainsi un sens plus contextuel : il est donc hasardeux de définir ce qui est similaire ou non et dans quelle limite.

Ross c. Ministre du revenu national⁶⁶

Cette première décision mettait en cause l'interprétation du paragraphe 3f) LIGR à propos de montants à inclure dans le calcul du revenu imposable. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une décision portant sur les retenues fiscales qui existaient pourtant déjà à cette époque⁶⁷, elle constitue toutefois un des premiers énoncés judiciaires sur le sens à donner à la notion fiscale d'une redevance. Le paragraphe 3f) LIGR se lisait alors ainsi :

3. Pour les objets de la présente loi, « revenu » signifie [...] et aussi les profits ou gains annuels dérivés de toute autre source, y compris [...]

(f) Les loyers, redevances, annuités ou autres recettes périodiques semblables qui dépendent de la production ou de l'emploi de biens réels ou personnels, nonobstant que les susdits soient payables par suite de l'usage ou de la vente de ces biens.

Dans cette affaire, la liquidatrice d'une succession avait cédé à une société un fonds de terre comprenant des droits d'exploitation miniers et gaziers sans réserve que ce soit. Des paiements correspondant à 10 pour cent de la production devaient être versés à la succession jusqu'à concurrence d'une somme fixe. Ce plafond fut atteint en trois ans. Le litige consistait donc à déterminer si ces paiements étaient de la nature d'une redevance, auquel cas, ils étaient réputés être inclus au revenu⁶⁸ ou s'il s'agissait plutôt d'un paiement fait au titre de capital, ils étaient non imposables à cette époque.

Dans son raisonnement, la cour constata d'abord que les paiements en question étaient périodiques et nota que la contribuable elle-même avait fait usage de l'expression « redevance » dans une déclaration sous serment accompagnant l'acte de cession du fonds de terre. Sans pour autant se rendre à cet argument basé sur la forme des actes juridiques concernés, la cour refusa toutefois d'adopter telle quelle la définition de redevance proposée par la contribuable. Celle-ci proposa en effet l'acceptation suivante : « *royalty* 'implies a transaction which has some reddendum, some

66 50 DTC 775 (C. de l'É.).

67 Comme nous l'avons vu plus haut, l'article 27 LIGR assujettissait les non-résidents à une retenue fiscale sur les redevances qui leur étaient versées.

68 Nous disons en effet réputé car le jugement de la Cour suprême dans *Spooner c. MRN*, [1928-34] CTC 178, avait clairement précisé que des paiements accompagnant le prix de vente d'un fonds de terre et basés sur sa production pétrolière étaient versés au titre de capital et ne constituaient pas pour cette raison du revenu. La présomption tire sa source de l'alinéa 12(1)g) ou, à l'époque, de son équivalent, qui avait d'ailleurs été adopté suite à cette décision.

*retention, such as exists between the relationship of lessor and lessee, where there is a fixed royalty obtained, not for a partial time but for the lifetime of the property*⁶⁹ ».

En effet, la Cour de l'Échiquier ne vit aucune raison pour laquelle une redevance devait nécessairement demeurer payable jusqu'à l'épuisement du fonds de terre. La cour poursuit son analyse en référant aux définitions suivantes tirées du *Shorter Oxford English Dictionary*, 3^e éd. :

“[R]oyalty” is defined in various ways. Excluding those which have reference to the Sovereign, these definitions include the following:

denoting chiefly rights over minerals; a payment made to the landowner by the lessee of a mine in return for the privilege of working it; a sum paid to the proprietor of a patented invention for the use of it; a payment made to an author, editor, or composer for each copy of a book, piece of music, etc., sold by the publisher, or for the representation of a play⁷⁰.

Elle s'inspira aussi du *Words and Phrases, Permanent Edition*, vol. 37, à la p. 811 :

(a) As relates to mining, “royalty” is a share of the product or profits reserved by the owner for permitting another to use the property.

(b) “Royalty” in connection with gas and oil leases is a certain percentage of the oil after it is found or so much per gas well developed⁷¹.

Finalement, se référant à la définition du *Webster's New International Dictionary*, 2^e éd. : « *a share of the product or profit (as of a mine, forest, etc.) reserved by the owner for permitting another to use the property*⁷² », la cour ne trouva aucune de ces définitions concluantes quant à savoir s'il est de l'essence même d'une redevance d'être rattachée à une forme quelconque de réserve ou résidu de droit de propriété en faveur de la personne à qui consent l'usage du bien. Après s'être en dernier lieu référé à une citation de la Cour suprême à l'effet que la notion de redevance était d'une acception très vaste⁷³, la cour conclut qu'il est suffisant pour les fins de la loi que les paiements soient périodiques, payables en nature ou en argent, dont le montant varie suivant la production ou l'usage d'un puits ou d'une mine. De plus,

69 Ross, supra, note 66, à la p. 777.

70 Ibid., à la p. 778.

71 Ibid.

72 Ibid.

73 Elle cite, ibid. :

In *Mercer v. Attorney General for Ontario* [(1882), 5 RCS 538], Henry J. at p. 666 said:

“Royalties” is of very general import and very comprehensive. . . . “Royalties” as to mines is well understood in England to be the sums paid to the Sovereign for the right to work the Royal mines of gold and silver; and to the owner of private lands for the right to work mines of the inferior metals, coal, etc.

il n'est pas nécessaire que le bénéficiaire du paiement soit un propriétaire ou détienne une forme de démembrement de droit de propriété.

Un dernier argument auquel la cour ne donna pas droit consistait à dire qu'une redevance étant un paiement basé sur la production, il en découlait la nécessité que cette production soit celle d'une ressource renouvelable telle une forêt. En pareil cas seulement il serait possible d'affirmer qu'un bien a « produit » quelque chose. Dans le cas d'une ressource naturelle, on serait plutôt en présence de l'extraction du bien que d'une récolte de ses fruits. Après avoir exposé des autorités à l'effet que le terme « produire » devait recevoir une acception très large et que l'expression redevance est utilisée depuis fort longtemps en référence à de l'extraction de substances minérales, il conclut donc qu'il n'y avait pas lieu de retenir ce dernier argument et rejeta l'appel de la contribuable.

Nous remarquons donc que cette première décision tend à affirmer les énoncés suivants :

- Une redevance est un paiement basé sur la production ou l'usage d'un bien;
- L'emploi du terme « redevance » dans un acte juridique prévoyant un paiement n'est pas en soi garant de sa qualification juridique;
- Il n'est pas nécessaire que le bénéficiaire d'une redevance détienne une réserve de droit de propriété sur le bien faisant l'objet de la redevance;
- Il n'est pas de l'essence d'une redevance que sa durée soit illimitée ou se poursuive jusqu'à l'épuisement de la capacité de production du bien qui en fait l'objet;
- La « production » sur laquelle est basée la redevance comprend aussi bien les fruits que la substance même du bien dont la concession est sujette à redevance.

*MRN c. Wain-Town Gas and Oil Co. Ltd.*⁷⁴

Cette décision nous replace de nouveau dans le cadre de l'application du paragraphe 3f) LIGR. Il n'y est donc pas question de retenue fiscale sur le versement d'une redevance à un non-résident mais de l'inclusion de celle-ci au revenu imposable d'un résident. Dans cette affaire, le contribuable, une société de gaz, avait vendu sa franchise d'approvisionnement en gaz d'une municipalité pour un prix établi comme un pourcentage des ventes brutes. Se posait donc la question à savoir si l'on était en présence de redevances à inclure au revenu ou s'il s'agissait de gain en capital alors exempt d'impôt sur le revenu. Le juge Kerwin, exprimant l'opinion majoritaire, souligne le caractère indicatif mais non déterminant de l'usage de l'expression « redevance » dans le contrat de cession de franchise. Il exprime aussi en ces termes l'idée que cette notion ne doit pas recevoir seulement le sens qui lui est connu en matière de rémunération pour l'exploitation de concessions minières, de brevets ou de droits d'auteur, il doit s'entendre aussi de

74 52 DTC 1138 (CSC).

l'acceptation commerciale canadienne qui assimile à une redevance le paiement basé sur le montant brut des ventes :

The first point to be determined is whether the moneys received by the respondent are “royalties” within the meaning of this clause. The word does not bear the original meaning ascribed to it as rights belonging to the Crown *jure coronae*. As pointed out in *Attorney General of Ontario v. Mercer* in the Judicial Committee (1883) 8 A.C. 767, and in this Court (1881) 5 S.C.R. 538, it has a special sense when used in mining grants or licences signifying that part of the reddendum which is variable and depends upon the quantity of minerals gotten. It is a well-known term in connection with patents and copyrights. In a business sense in Canada, it covers the payments which were to be, and were, paid monthly by way of percentages of the actual gross sales (to quote paragraph 4 of the assignment), “of natural gas under the said Franchise⁷⁵.”

Il est aussi intéressant de noter que dans son opinion dissidente, le juge Locke se fonde notamment sur le fait que la vente de la franchise ne comportait aucune réserve de droit de propriété afin de distinguer les paiements en cause de redevances. Ceci semble donc confirmer un des principes que nous avons énoncés plus haut. Finalement, les commentaires du juge Rand exprimés dans des motifs séparés mais concurrents quant à la disposition du pourvoi comportent une réflexion intéressante sur la nature de l'usage qui peut être fait d'une franchise. Se demandant en effet s'il est approprié de parler de paiement basé sur la production ou l'usage d'un bien à propos d'une franchise, il dénote que bien qu'il soit plus juste de parler de l'exercice d'une franchise (puisqu'il s'agit d'un droit) plutôt que de son usage, cela n'affecte pas l'entendement commun qui permet cet écart de langage⁷⁶.

Le principe additionnel suivant se dégage donc de cet arrêt :

- L'expression « redevance » doit recevoir son sens généralement reconnu par les pratiques commerciales canadiennes c'est-à-dire à des paiements variants en fonction du montant brut des ventes.

*MRN c. Paris Canada Films Ltd.*⁷⁷

Bien que cette décision concerne les retenues fiscales sur des sommes liées à l'exploitation de films et donc concerne plus directement l'interprétation du paragraphe 212(5), il n'en demeure pas moins que la cour y effectue une analyse de la notion de redevance dans un contexte de retenue fiscale. Rappelons-le, la retenue fiscale sous le paragraphe 212(5) n'est pas fondamentalement différente de celle sous l'alinéa 212(1)d) puisque à l'origine, ces deux dispositions n'en faisaient

75 Ibid., à la p. 1140.

76 Ibid., à la p. 1142.

77 62 DTC 1338 (C. de l'É.).

qu'une. Finalement, c'est la première décision significative d'un tribunal de haute instance canadien sur la question qui nous intéresse.

Dans cette affaire, le contribuable avait acquis d'un non-résident la totalité des droits d'exploitation au Canada de certains films moyennant un paiement à un non-résident basé sur les recettes brutes d'exploitation. Bien que les paiements en cause étaient clairement assujettis à une retenue fiscale en raison du libellé du paragraphe 106(2)⁷⁸ en ce qu'ils constituaient des montants payés pour un « un droit dans tout film de projection animée qui a été produit ou reproduit au Canada », se posait plutôt la question d'interprétation de la convention fiscale Canada-États-Unis en vigueur à l'époque qui permettait une imposition limitée par le pays de source des redevances. Dans l'alternative où une qualification de redevance serait écartée, aucune retenue fiscale canadienne n'aurait été alors permise aux termes de la convention fiscale puisque les paiements en cause recevraient alors la qualification de bénéfiques d'entreprises qui n'auraient pu être attribués à aucun établissement stable du non-résident au Canada. Bien que le raisonnement de la cour ne soit en principe pertinent que face à l'interprétation de la convention fiscale et non l'impôt de la partie XIII, il demeure que les principes énoncés dans cette décision furent abondamment cités par la suite dans ce contexte.

Pour en revenir au dispositif du jugement, la cour décida que les paiements concernés ne pouvaient constituer des redevances puisque la cession irrévocable des droits de distribution d'un film en contrepartie d'une somme forfaitaire n'était pas conciliable avec l'acceptation usuelle de ce qu'est une redevance. Cette dernière s'entend plutôt d'un droit limité dans le temps pour le cessionnaire, de la rétention d'un droit dans le bien de la part du cédant ainsi que le versement par le cessionnaire d'une rente, qu'elle soit pour un montant fixe ou proportionnel aux recettes :

Proceeding by elimination, I incline to believe that a lump payment for rights irrevocably ceded, tantamount to an assignment in perpetuity, as in exhibit 11, can hardly be reconciled with customarily accepted notions attaching to "rents or royalties," *id est*: limit of time, retention of a "*jus in re*" by the lessor, and periodical rentals by the lessee, either for fixed sums or an apportionment of receipts⁷⁹.

Par analogie à tout le moins, cette décision renverse les principes énoncés dans l'arrêt *Ross* à l'effet qu'une redevance peut être consentie sur une base perpétuelle et qu'elle peut être présente sans pour autant que son concédant se réserve un droit de propriété sur le bien. Par contre, cette décision semble ajouter aux conditions de qualification d'un paiement en ce qu'elle laisse sous-entendre que le versement d'une somme forfaitaire semble exclure la présence d'une redevance. D'autres jugements viendront préciser ces conditions. Bien que cette décision remonte à

78 De la version refondue de 1952 de la Loi.

79 *Paris*, supra, note 77, à la p. 1341.

1962, nous remarquons au passage que l'actuel commentaire à l'article 12⁸⁰ donne un sens très large à la notion de paiement et ne permet l'exclusion du versement d'une somme forfaitaire que lorsqu'il est accompagné d'une aliénation totale et parfois limitée des droits du cédant dans la chose ou le droit dont l'usage est concédé.

L'énoncé suivant peut donc être tiré de ce jugement :

- Une cession de droits sur la chose, trop étendue en faveur du cessionnaire, est incompatible avec la notion de redevance.

*J.H. Warsh and Co. Ltd. c. MRN*⁸¹

Dans cette affaire, une société canadienne oeuvrant dans la production de vêtements avait passé un contrat avec une société américaine afin de pouvoir exploiter en exclusivité des designs de robes. En contrepartie du transfert des patrons, de conseils et de renseignements divers sur la confection des robes, la société canadienne s'engageait à verser à la société américaine un montant fixe par an ainsi qu'un montant équivalent à 3 pour cent des ventes dépassant un seuil convenu. La question en litige était donc celle de l'assujettissement de ces paiements à la société non résidente à la retenue fiscale de 15 pour cent alors prévue à l'alinéa 106(1)d)⁸².

Outre la question à savoir si les services liés aux paiements modifiaient la nature de ceux-ci, sujet sur lequel nous reviendrons plus loin, la cour se demanda si, à la base, de tels paiements pouvaient être qualifiés de redevances. Se référant aux arrêts *Ross* et *Wain-Town* sans remettre en cause la justesse que ces analogies pouvaient poser puisque ces décisions ne traitent pas de l'interprétation du domaine d'application des retenues fiscales mais, comme nous l'avons souligné plus haut, de questions d'inclusions de redevances dans le revenu d'un résident, la cour en vint à conclure que la prestation de services étaient inséparable de la cession des designs et que l'acception de l'expression « redevance » ne devait pas être restreinte à ce que prétendait le contribuable. Elle devait plutôt recevoir un sens large.

Cette décision ajoute donc en ce qu'elle formalise en quelque sorte le recours aux deux arrêts mentionnés comme des autorités quant à la notion de redevances pour les fins des retenues fiscales.

Le principe que l'on peut en tirer est le suivant :

80 Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (Paris : OCDE) (édition à feuilles mobiles) (ci-après « la convention modèle » et « le commentaire »). Il s'agit du paragraphe 8 du commentaire à l'article 12, de même que des paragraphes 15 et 16 en ce qui a trait à des paiements pour des droits d'auteur.

81 62 DTC 247 (TRB).

82 Soit la version des lois refondues de 1952. Comme nous l'avons vu plus haut, cette disposition est à l'origine de l'actuel alinéa 212(1)d).

- Une redevance se définit selon son sens « commercial » dans son acception la plus large.

*Western Electric Co. Inc. c. MRN*⁸³

Dans un jugement rendu sur le banc, la cour se limite à rejeter l'appel au motif que le jugement de la Cour de l'Échiquier⁸⁴ est bien fondé tant sur sa conclusion à l'effet que les paiements en cause étaient assujettis à la retenue fiscale de l'alinéa 106(1)d)⁸⁵ que sur celle statuant que ceux-ci étaient des « loyers ou redevances » au sens de l'article II de la convention fiscale Canada-États-Unis alors en vigueur⁸⁶. Regardant de plus près les faits, le jugement de deuxième instance nous révèle que le contribuable, qui était une filiale non résidente au Canada d'une compagnie de télécommunication américaine, avait au cours des années en litige reçu des paiements en contrepartie de l'utilisation par une société au Canada de brevets lui ayant été cédés sous licence. Elle recevait aussi des montants qui étaient fonction des ventes en échange de la fourniture d'informations techniques. Alors, que le contribuable avait appliqué une retenue de 15 pour cent sur les paiements de licence, il considérait que ceux reçus pour la fourniture d'informations techniques n'étaient pas sujets à une retenue fiscale et de surcroît constituaient des bénéfices d'entreprise exclus de l'assiette fiscale canadienne par effet de la convention.

Nous contentant pour l'instant de commenter uniquement la décision de la cour d'assujettir les paiements pour l'information technique à la retenue fiscale, soulignons que celle-ci s'est dite substantiellement en accord avec le plaidoyer du Ministre à l'effet que :

To suggest that the payments made by Northern to Western as a percentage of the sale price of products manufactured with the use of the information, are in any intelligible sense different from royalties paid for the right to use a patent or a secret process (both of which are mentioned in Section 6(a) of the Protocol) is to ignore commercial reality. It is submitted that in both cases what is paid is plainly a royalty. The confidential information supplied under the technical information agreements in the context of modern industry if not "secret processes" is of precisely the same nature: it is valuable, jealously guarded proprietary information . . . (cf. respondent's submissions, at pp. 32-33)⁸⁷.

83 71 DTC 5068 (CSC).

84 69 DTC 5204.

85 Il s'agit là encore de la version de la refonte de 1952 de la Loi.

86 Convention entre le gouvernement du Canada et le gouvernement des États-Unis d'Amérique pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur les biens transmis par décès, signé à Washington, DC le 17 février 1961.

87 *Western Electric*, supra, note 84, à la p. 5215. À noter aussi que la cour se base sur les propos de la Cour suprême dans l'arrêt *Mercer c. Attorney-General for Ontario* (1882), 5 RCS 538, à la p. 666 : « The term "royalties" is of very general import and very comprehensive. » Cette décision ne touchait pas pour autant la fiscalité.

On semble donc en revenir au même constat qu'à l'issue du jugement dans l'affaire *Warsb* : Tout paiement que l'on pourra génériquement qualifier de redevance au motif qu'il varie suivant les ventes qui sont générées par l'utilisation du « bien » qui en fait l'objet peut être classifié comme une redevance d'un point de vue fiscal. Dans la présente affaire, la particularité additionnelle provient du débat de l'inclusion ou non du savoir-faire dans le concept de « bien » pour les fins de la retenue fiscale, mais nous reviendrons sur le sujet dans le cadre de nos commentaires sur le sous-alinéa 212(1)d)(ii). Pour l'instant, nous nous contentons de conclure que la Cour suprême a, dans cette cause, cautionné l'énoncé de la Cour de l'Échiquier à l'effet que la fourniture d'informations confidentielles pouvait donner lieu à des redevances si la forme du paiement l'indiquait.

Autrement dit, une redevance peut prendre la forme de :

- Paiements pour la fourniture de renseignements confidentiels, dans la mesure où ils sont faits en fonction des ventes découlant de leur utilisation.

*Vauban Productions c. La Reine*⁸⁸

Mettant de nouveau en cause la distribution de films cinématographiques, cette affaire voyait une société française non résidente céder ses droits de distribution à une société d'état canadienne moyennant un paiement forfaitaire mais avec aussi l'obligation de remettre à terme les négatifs au distributeur français. Les droits concédés au résident canadien étaient exclusifs pour le terme précisé au contrat. La société résidente canadienne effectua des retenues fiscales conformément au paragraphe 106(2)⁸⁹ ce qui amena la société française à demander le remboursement de ces sommes devant les tribunaux en invoquant que ces paiements étaient des produits d'une vente non sujets à une retenue fiscale par effet de la convention fiscale applicable. Quoique nous sommes ici encore en périphérie de la notion de redevances pour les fins de la partie XIII, ce jugement a été par la suite cité dans un tel contexte et contient ainsi des éléments pertinents à notre analyse.

L'argumentation du non-résident tenait ici dans la proposition voulant que le contrat de cession constituait une vente plutôt que l'octroi d'une licence ou un bail. À cet effet, la société française plaida qu'elle n'était pas propriétaire du film mais n'en détenait que certains droits d'exploitation. Elle avait donc transféré la totalité de ses droits canadiens dans les films en concédant une exclusivité à la société canadienne. De plus, le versement d'une somme forfaitaire venait appuyer la qualification de vente puisqu'une certaine jurisprudence venait alors affirmer que la cession irrévocable de droits pour une somme fixe était assimilable à une vente, excluant ainsi la notion de redevance :

88 79 DTC 5186 (CAF); conf. 75 DTC 5371 (CF 1^{re} inst.).

89 Aujourd'hui le paragraphe 212(5).

The term “royalties” normally refers to a share in the profits or a share or percentage of a profit based on user or on the number of units, copies or articles sold, rented or used. When referring to a right, the amount of the royalty is related in some way to the degree of use of that right. This is evident from the various dictionary definitions of the word “royalty” when used in connection with a sum payable. Royalties, which are akin to rental payments, have invariably been considered as income since they are either based on the degree of use of the right or on the duration of the use, while a lump sum payment for the absolute transfer of a right, without regard to the use to be made of it, is of its nature considered a capital payment, although it may of course be taxable as income in the hands of the recipient if it is part of that taxpayer’s regular business. This concept of the basic difference between “royalties” and “lump sum payments” for the transfer of rights has been recognized in the following cases: *Commissioners of Inland Revenue v. Rustproof Metal Window Co., Ltd.*, 29 T.C. 243 at 254 and 255; *Commissioners of Inland Revenue v. British Salmson Aero Engines, Ltd.*, 22 T.C. 29 at 36; *Desoutter Bros. Limited v. J.E. Hanger & Co., Limited et al.*, [1936] 1 All E.R. 535 at 536; *Strick (H.M. Inspector of Taxes) v. Regent Oil Co. Ltd.*, 43 T.C. 1 at 18, 44, 50 and 59; *Witbers (H.M. Inspector of Taxes) v. Netbersole, (H.L.)* [1948] 1 All E.R. 400 at 403 and 405; and *Technical Tape Corporation v. Minister of National Revenue*, [64] D.T.C. 428, (1964) 35 Tax A.B.C. 389⁹⁰.

Se disant en accord avec cet énoncé, la cour opina plutôt que le droit résiduaire du non-résident à la possession des négatifs et leur subséquente exploitation commerciale venait exclure la possibilité d’une vente ou, à tout le moins, d’un transfert suffisamment important de ses droits pour être assimilable à une vente. La cour conclut donc que les paiements étaient des redevances pour les fins de la convention et rejeta l’appel du non-résident. Cette conclusion est cohérente avec nos remarques à propos du commentaire à l’article 12 sur les droits d’auteur⁹¹ dans l’affaire *Paris*.

On peut donc tirer de ce jugement un nouvel énoncé :

- Un transfert complet et irrévocable de tous les droits dans un bien pour une somme fixe ne peut donner lieu au versement de redevances.

*Société Nouvelle de Cinématographie Inc. c. MRN*⁹²

Bien que provenant d’une instance inférieure et traitant, elle aussi, de retenues fiscales applicables suivant le paragraphe 212(5) aux paiements relatifs aux films, cette cause présente le même intérêt pour nous que la précédente et ce, pour les mêmes motifs. Ses faits ne sont pas très différents. Une société canadienne avait obtenu par des contrats de diverses sociétés non résidentes certains droits, parfois pour un prix forfaitaire et parfois aussi pour une durée perpétuelle, de distribution

90 *Vauban*, supra, note 88, à la p. 5372 (CF 1^{re} inst.).

91 *Supra*, note 80.

92 79 DTC 802 (TRB).

sur une portion du territoire canadien de certains films. N'ayant pas effectué la retenue fiscale du paragraphe 212(5), la société canadienne se fit cotiser pour les montants qu'elle aurait dû retenir et les pénalités afférentes à ce défaut.

Le principal argument du contribuable était à l'effet que dans chacun des contrats en cause, il manquait un aspect « caractéristique » d'un contrat de licence assorti d'un paiement correspondant de redevances. Il s'agissait plutôt selon elle de contrats de vente ou de louage de services de distribution, suivant le cas. La cour ne retint aucun de ces arguments. Se disant non convaincue devant la preuve qu'il y avait eu vente, notamment en raison du fait que seulement certains droits spécifiques étaient cédés, elle conclut que les autorités fiscales étaient bien fondées d'avoir considéré les paiements en cause au titre de redevances, de loyers ou de paiements similaires.

Cette décision vient donc nuancer l'énoncé du principe dans *Vauban* à l'effet qu'un transfert irrévocable d'un droit pour une somme fixe constitue une vente. Il semblerait que si un droit d'usage d'un film n'est cédé que sous certains aspects tels la localisation géographique ou le mandat d'en faire la mise en marché, cela ne suffit pas pour en faire une vente dont le produit serait exclu du domaine d'application de l'alinéa 212(1)d).

Ces nuances peuvent se résumer ainsi :

- Le versement d'une somme forfaitaire en contrepartie d'une cession irrévocable d'un sous-ensemble de droits afférents à un bien n'exclut pas en soi la présence d'une redevance.

*La Reine c. Farmparts Distributing Ltd.*⁹³

Dans cette affaire, une société canadienne avait conclu deux ententes avec une société non résidente américaine pour mettre en marché au Canada une plieuse de systèmes d'échappement pour véhicules automobiles. La société canadienne avait effectué différents paiements aux termes de cette entente pour avoir droit à l'utilisation de marques de commerce, de logos, du savoir-faire afférent à l'utilisation et la mise en marché de la machinerie spécialisée ainsi que le droit exclusif d'acheter et revendre cette machinerie sur un territoire déterminé. La société canadienne fut cotisée pour avoir omis de déduire et remettre la retenue fiscale de 15 pour cent prévue à l'alinéa 212(1)d) telle que réduite par la convention fiscale alors applicable.

Outre des commentaires intéressants sur le sous-alinéa 212(1)d)(i) sur lesquels nous reviendrons dans nos commentaires sur cette disposition, la cour émet certaines conclusions intéressantes sur la portion introductive de l'alinéa 212(1)d). En effet, bien qu'elle conclue assez rapidement que les premiers droits (l'utilisation de logos, marques de commerce et savoir-faire) sont sujets à une retenue fiscale par l'effet du sous-alinéa l'alinéa 212(1)d)(i), il n'en était pas de même pour les

93 80 DTC 6157 (CAF).

montants payés en retour des droits d'exclusivité pour des raisons dont nous discuterons plus loin. La cour s'est donc penchée sur l'argument subsidiaire de l'appelant basé sur la partie introductive de l'alinéa 212(1)d), à savoir si ces montants pouvaient par ailleurs constituer des redevances, loyers ou des paiements similaires. Ses motifs sont assez catégoriques⁹⁴ : le fait que l'on soit en présence d'un paiement forfaitaire unique pour la durée (25 ans) de l'entente, le fait que celui-ci n'est aucunement fonction de l'usage par la société canadienne ou des profits découlant de cet usage rendent selon la cour les paiements sans rapport aucun avec des redevances, des loyers ou des paiements similaires.

On constate donc un apparent revirement dans la jurisprudence à l'endroit du principe voulant que le versement d'une somme fixe non fonction de l'usage puisse constituer une redevance. Autrement dit, la cour semble dire qu'elle ne voit pas dans l'entente ce qui s'entend communément d'une redevance. Ceci nous ramène donc à la définition issue de la pratique commerciale évoquée dans *Wain-Town* puis reprise dans les arrêts subséquents que nous avons déjà commentés. L'aspect le plus surprenant de ce jugement réside dans le fait que contrairement au raisonnement retenu dans *Paris*, on semble mettre de côté l'idée qu'une redevance puisse être versée en un seul paiement. En fin de compte, peut-être est-ce la nature particulière des droits cédés qui a amené la cour à cette conclusion. À ce titre, on peut avancer l'idée que la concession pour un temps limité et à prix fixe d'une exclusivité pour des droits de mise en marché ne fait pas partie de ce qui s'entend au sens commercial général d'une redevance.

Cette conclusion ne va pas nécessairement à l'encontre de commentaires à l'article 12 sur les droits d'auteur en ce sens que le paiement forfaitaire est versé en contrepartie d'un « droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée sur un territoire déterminé⁹⁵. » En ce sens, et par analogie, on peut se demander si cette exception vaut pour des droits de mise en marché.

Nous tirons donc de cette cause cet énoncé :

- La concession pour un temps limité et à prix fixe d'une exclusivité pour des droits de mise en marché n'implique pas un versement de redevance suivant son sens commercial général.

*La Reine c. Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co. Ltd.*⁹⁶

Dans cette affaire se posait la question à savoir si des paiements effectués par une société canadienne à une société non résidente américaine pour le droit d'utiliser de façon non exclusive au Canada un système de conception de navire assisté par ordinateur ainsi que les logiciels et le savoir-faire afférents, le tout pour des

94 Ibid., à la p. 6162.

95 Au paragraphe 15 du commentaire relatif à l'article 12 de la convention modèle.

96 Supra, note 44; conf. 79 DTC 5297 (CF 1^{re} inst.) et 76 DTC 1283 (TRB).

paiements forfaitaires, pouvaient constituer des redevances au sens de la partie XIII et de la convention applicable.

Plus particulièrement, le système pouvait être offert à une autre société canadienne par la société américaine. De plus, la société canadienne pouvait offrir à des tiers l'usage de « son » système moyennant rémunération. Le contrat ne mentionnait nullement qu'un droit de propriété était conféré ou que la société canadienne avait l'obligation de remettre à terme les manuels ou les rubans informatiques qui lui avaient été fournis. Finalement, la société canadienne pouvait utiliser un nombre illimité de fois le système sans encourir de frais supplémentaires.

Malgré le fait que les tribunaux de première instance avaient tous deux commencé par conclure que les paiements n'étaient pas assujettis à la partie XIII avant de considérer l'application de la convention, la Cour fédérale d'appel coupa court à cette démarche pourtant bien fondée⁹⁷ et considéra qu'étant donné que la convention avait, pour ainsi dire, le dernier mot en la matière, il n'était pas nécessaire pour elle de se prononcer à son tour sur cette question. Il en résulte donc que ce jugement ne propose qu'un argument par analogie sur l'interprétation de la partie XIII et que nos observations se fondent sur des propos qui relèvent de *l'obiter dictum*.

L'approche retenue par la cour consiste à se demander quelles sont les principales caractéristiques d'une redevance et de tenter un rapprochement avec les paiements faits en l'espèce. Ses conclusions sont à l'effet qu'il n'y en a aucun à faire⁹⁸. Une redevance, selon le juge en chef Thurlow, bien qu'une expression au sens large, signifie, dans le cadre d'un paiement en contrepartie du droit d'usage d'un bien, un paiement dont le montant est établi par rapport au degré d'utilisation, à la production ou aux profits tirés de l'utilisation des droits concédés. À ce titre, il considère qu'une redevance ne peut signifier suivant son entendement commun une somme forfaitaire versée en retour de l'usage ou d'un droit d'usage d'une durée perpétuelle. Finalement⁹⁹, il voit dans le choix du terme redevance la volonté des parties à la convention d'exclure les paiements qui n'avaient pas les caractéristiques fondamentales d'une redevance, sans quoi il aurait formulé la chose comme désignant « tout paiement » plutôt que de faire référence à une notion aussi connue que celle de redevance.

97 Puisque les conventions fiscales ont pour but d'empêcher la double imposition, la démarche habituelle consiste toujours à déterminer si celle-ci existe avant de considérer l'application de la convention. La convention Canada-États-Unis ne s'applique d'ailleurs qu'à des résidents de ces états et ceux-ci sont définis à la convention comme des entités qui sont assujettis dans les deux états à un impôt couvert par la convention : Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Washington, DC le 26 septembre 1980 et modifiée par des protocoles signés le 14 juin 1983, le 28 mars 1984, le 17 mars 1995 et le 29 juillet 1997 (ci-après « la convention fiscale Canada-États-Unis »).

98 *Saint John Shipbuilding*, supra, note 44, aux pp. 341-42.

99 *Ibid.*, à la p. 342.

Dans la mesure ou l'analogie que l'on peut en tirer est juste, cette décision vient ajouter à *Farmparts Distributing* en restreignant davantage la notion de redevance à des paiements variables en fonction de l'activité économique du bien ou du droit dont l'usage est en cause. De plus, il semblerait que le fait pour la cour d'être en présence du droit d'usage d'un droit plutôt que du droit d'usage d'un bien tel un film dans *Paris* la rende plus conservatrice dans sa conception de la notion de redevance là où les sous-alinéas de l'alinéa 212(1)d n'identifient pas de façon précise le droit d'usage qui est en cause. En dernier lieu, mentionnons la réflexion quelque peu troublante du juge en chef Thurlow à l'effet que la notion de redevance vise des paiements faits au titre du revenu plutôt que ceux fait au titre de capital. Encore une fois, nous observons une conception erronée de la nature et de l'objet des retenues fiscales : elles visent non pas à imposer un type de revenu particulier mais à limiter le droit des non-résidents à rapatrier des profits de façon à éroder l'assiette fiscale canadienne tout en maintenant la position concurrentielle du régime fiscal canadien. Il importe donc peu de faire référence à des notions d'impôt sur le revenu mais plutôt de bien cerner la nature exacte du paiement qui est fait par rapport à cet objectif, tout en respectant les limites imposées par le choix de langage du législateur.

Nous retenons les énoncés suivants de cette décision :

- Une redevance ne comprend pas le versement d'une somme forfaitaire pour l'usage ou le droit d'usage perpétuel d'un bien, surtout lorsque ce droit n'est pas exclusif à l'utilisateur;
- Une redevance se définit selon son sens généralement admis, c'est-à-dire un paiement qui varie en fonction du degré d'usage que fait le cessionnaire du bien.

*Grand Toys Ltd. c. MRN*¹⁰⁰

Suivant une entente de distribution exclusive de certains jouets pour le Canada, une société canadienne s'engageait à verser à un non-résident deux montants prédéterminés au titre, lors du premier versement, de crédit non remboursable à l'endroit des « commissions d'achat et du montant de redevances » puis lors du deuxième versement, au titre de solde du montant total. Ce montant composite de « commissions et de redevances » était calculé au taux de 52 cents l'unité et était payable par la société canadienne au non-résident à l'achat de chaque unité. De plus, un autre montant par unité donnait lieu à des paiements à un non-résident et se calculait en fonction du prix sur le plancher de production des unités et à titre de frais généraux d'administration. Le débat se déplace dans cette affaire vers la détermination à savoir si un paiement qui est basé sur la production peut néanmoins ne pas constituer une redevance. En effet, la société canadienne plaida que malgré l'appellation trompeuse, il est vrai, que comportait le contrat à propos des paiements

100 90 DTC 1059 (CCJ).

au non-résident, il demeurerait selon elle qu'en essence, il s'agissait de prix de vente pour des marchandises destinées à être revendues au Canada, et rien d'autre qui soit de la nature d'une redevance.

La cour se montra sensible à ces arguments et donna gain de cause à la société canadienne. Rappelant dans un premier temps l'arrêt *Wain-Town* et les propos de la Cour suprême à l'effet que la présence de l'expression « redevance » dans un contrat n'est pas en soi déterminante de la qualification juridique voire fiscale du paiement correspondant¹⁰¹, le juge Lamarre Proulx constata de la preuve au dossier que les montants qui avaient été versés aux termes de l'entente au non-résident constituaient en fait son profit économique sur la vente de ces jouets, rien de plus. Se tournant ensuite vers l'argument du représentant du ministre voulant que puisque le paiement était fonction d'un profit, il devait s'agir d'une redevance, elle le rejeta au motif que la jurisprudence a toujours relevé¹⁰² que les profits devaient être ceux du débiteur du paiement, et non ceux du créancier. En ce sens, les paiements n'étaient pas fonction des profits de la société canadienne pas plus que de ses ventes brutes.

Que la société canadienne vende plus ou moins d'unités ne changeait rien à ses obligations envers le non-résident. Autrement dit, plus elle achetait d'unités, plus elle devait payer cher et elle s'engageait à en acheter pour une certaine valeur. Ceci n'en fait pas pour autant des versements de redevances et ressemble beaucoup plus à une méthode de détermination de prix de vente en fonction du volume acheté. La cour poursuit son raisonnement en affirmant qu'il est de l'essence d'une redevance qu'elle dépende des activités de son débiteur et qu'en l'espèce, tel n'est pas le cas¹⁰³.

Quant aux montants versés en contrepartie de la concession des droits de distribution exclusifs au Canada, la cour observe que le contrat ne fixe aucun prix précis pour celle-ci et que son versement anticipé est décrit comme une avance sur le prix des biens vendus. Néanmoins, elle est d'avis que même si ces paiements étaient attribuables de façon claire aux droits d'exclusivité, cela n'en ferait pas des redevances puisqu'il s'agirait alors de versements faits au titre de capital¹⁰⁴. Sans revenir de nouveau à nos observations sur l'opportunité de faire intervenir des notions d'impôt sur le revenu à l'endroit de l'interprétation de la partie XIII, nous comprenons ici que la cour vient en fait réitérer le principe à l'effet que la cession irrévocable d'un bien ou d'un droit pour un prix fixe ne peut constituer une redevance : aucun élément de dépendance face aux activités du payeur n'est présent et le paiement peut en fait s'assimiler à un prix de vente.

101 Ibid., à la p. 1061.

102 Ibid., à la p. 1063.

103 Ibid.

104 Ibid.

À ce sujet, la cour opère une distinction élégante de l'arrêt *Vauban* où il avait été décidé que le versement d'une somme fixe pouvait constituer une redevance ou un loyer. Elle affirme simplement que cela pouvait être le cas en matière de loyer, mais non de redevance¹⁰⁵. Finalement, elle réconcilie l'affaire *Wain-Town* avec la présente en confirmant qu'un prix de vente calculé en fonction des ventes brutes de l'opération d'une franchise de gaz sera une redevance car l'élément de subordination de la somme à verser face à l'utilisation du payeur était présent alors que dans *Grand Toys*, le montant était déterminé d'avance à partir du nombre d'unités achetées¹⁰⁶.

On peut donc reprendre ainsi les principes mis de l'avant par cette décision :

- L'emploi ou l'absence du terme « redevance » n'est pas déterminant de la qualification fiscale d'un paiement donné;
- Afin de constituer une redevance, un paiement doit varier en fonction de l'usage que le cessionnaire du bien ou du droit en fait et non en fonction de celui du cédant;
- Un paiement forfaitaire effectué en contrepartie de l'obtention de droits exclusifs de distribution de biens au Canada n'est pas une redevance.

*Entré Computer Centers Inc. c. La Reine*¹⁰⁷

Ce jugement plus récent se situe dans le prolongement du raisonnement retenu dans *Grand Toys*. En effet, un non-résident avait délibérément choisi de modifier ses pratiques commerciales à l'égard de ses franchisés canadiens. À l'origine, il leur demandait de lui verser une redevance mensuelle égale à 8 pour cent de leurs ventes brutes. Par la suite, il décidait de substituer à ces versements de redevances une majoration des prix des marchandises qu'il leur fournissait pour fins de revente au Canada. De l'avis des autorités fiscales canadiennes, cette opération était purement cosmétique et elles cotisèrent le non-résident pour défaut de remettre l'impôt de la partie XIII.

La cour, sous la plume du juge Dussault, ne fut pas du même avis. Malgré le malencontreux usage du terme « majoration de frais de licence » dans la nouvelle convention qui prévoyait la majoration en lieu et place de la redevance d'origine, il demeurait que la majoration ne fluctuait pas en fonction des activités des franchisés, mais uniquement en fonction du volume de marchandise achetée auprès du non-résident. Autrement dit, le même raisonnement que dans *Grand Toys* trouvait application. Commentant l'évolution de la façon de transiger du non-résident avec ses franchisés canadiens il explique :

105 Ibid.

106 Ibid.

107 97 DTC 846.

What was important for the franchisees before was the fact that Entré was providing many services. The need for such services seems to have lessened as time went by, for at least a good number of franchisees. Under the new system, these services were not abandoned altogether but were to be provided only for those requiring them and for specific fees to be determined by the franchisor. Above all, the amendment to the agreement, by focusing on the purchase of products instead of on royalties for services, moves away from what can be viewed as a classic franchising or licensing system into one that is more akin to a distributor-dealer system in which the basic transaction is precisely the sale of a product for a set price based on the level of monthly purchases. In my view, this is the commercial reality of the transaction. The true nature of the mark-up is that it is a component and an integral part of the purchase price of a product purchased at a given time. The documentary evidence as well as the testimony of Mr. Meltzer and Mr. Mile support that conclusion¹⁰⁸.

La preuve révélait donc une véritable évolution dans la nature des rapports économiques entre les parties. On constate que le non-résident agit de moins en moins comme un prestataire de service et de plus en plus comme un distributeur. Il est donc normal que la qualification juridique des paiements soit affectée par cette modification des rapports contractuels. Il est pertinent de noter que l'approche retenue par la cour de s'arrêter à la réalité économique des transactions ne souffre nullement du fait que l'arrêt *Bronfman Trust*¹⁰⁹ ait été en partie distingué par la Cour Suprême dans deux arrêts récents¹¹⁰. Il ne s'agit pas ici de modifier la qualification juridique de transactions parfaitement opposables au motif que la réalité économique sous-jacente à celle-ci en indiquerait la présence d'une autre. La seule question à régler est celle de déterminer quelle est la norme juridique qui permet de distinguer une redevance de ce qui n'en est pas. Une fois cette norme établie par le juge Lamarre Proulx¹¹¹, la modification des rapports contractuels explique à elle seule la nouvelle classification du paiement. Nous croyons donc que le présent jugement demeure entièrement juste dans ce qu'il énonce et dans sa façon d'y parvenir.

On peut en tirer les énoncés suivants :

- L'utilisation de l'expression « majoration de frais de licence » n'implique pas en soi l'existence d'une redevance;
- L'évolution des rapports contractuels entre deux cocontractants peut expliquer à elle seule la disqualification d'un paiement à titre de redevance;
- Une clause par laquelle le prix de vente d'une marchandise fluctue en fonction du volume acheté ne crée pas de redevance de la part de l'acheteur puisqu'elle ne varie pas suivant l'utilisation que ce dernier en fait.

108 Ibid., à la p. 852.

109 *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 RCS 32.

110 Il s'agit bien entendu des arrêts *Singleton c. Canada*, [2001] 2 RCS 1046 et *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, [2001] 2 RCS 1082.

111 *Grand Toys*, supra, note 100.

*Hasbro Canada Inc. c. La Reine*¹¹²

Cette dernière décision met de nouveau en cause la qualification des sommes versées à titre de « commissions » à un non-résident pour la distribution de jouets importés au Canada. Plus précisément, le contribuable canadien produisait et distribuait des jouets au Canada et avait à son service des acheteurs à commission qui opéraient en Extrême-Orient. Ceux-ci étaient rémunérés par un pourcentage du montant du prix d'achat proposé par le manufacturier non résidant. La société canadienne fut alors cotisée pour avoir fait défaut de prélever des retenues fiscales sur les paiements faits à ses acheteurs.

L'argument que nous étudierons pour l'instant est celui qui est à l'effet que ces sommes auraient constitué des redevances à l'endroit des acheteurs non résidants. Se basant sur le raisonnement retenu dans les arrêts *Vauban* et *Grand Toys*, le juge Dussault conclut rapidement que la norme applicable est celle par laquelle une redevance ou un paiement similaire est en fait pour l'usage d'un bien, de droits ou d'information et pour lequel la contrepartie monétaire pour cet usage est dépendante de l'étendue ou de la durée de l'usage, des profits ou des ventes de l'utilisateur¹¹³. Prenant acte que les commissions sont versées en un paiement unique représentant un simple pourcentage du montant total facturé par l'acheteur pour le compte de la société canadienne, il conclut que ces « commissions » n'étaient nullement tributaires de l'usage d'un bien, d'un droit ou d'une information mais constituaient plutôt une rémunération pour services rendus. Ces paiements ne pouvaient donc être qualifiés de redevances ou de paiements similaires au sens de l'alinéa 212(1)d)¹¹⁴.

On constate donc que ce jugement appuie entièrement le raisonnement de *Grand Toys* sur la question du caractère essentiel du lien de dépendance entre le paiement et le degré d'utilisation du débiteur du paiement du bien dont l'usage a été concédé.

Cette décision implique les énoncés suivants :

- Une redevance est un paiement fait pour l'usage d'un bien, de droits ou d'information et pour lequel la contrepartie monétaire pour cet usage est dépendante de l'étendue ou de la durée de l'usage, des profits ou des ventes de l'utilisateur;
- Un paiement unique fait à un acheteur et dont le montant est fonction du volume acheté est une rémunération pour services rendus et non une redevance.

Paiements similaires ou non aux redevances

Ayant volontairement restreint notre étude de la jurisprudence à cerner une définition de ce qui en soi peut constituer une redevance, nous passerons en revue

112 98 DTC 2129 (CCI).

113 Ibid., au paragraphe 22.

114 Ibid., au paragraphe 23.

certaines décisions qui ont délimité de façon plus fine les frontières de la notion de redevance en se penchant sur les paiements qui pouvaient ne pas être des redevances, mais être similaires à celles-ci ou tout bonnement en établissant ce qui ne pouvait satisfaire aucune définition d'une redevance.

Paiements similaires à une redevance

Bien que nous ayons observé une évolution progressive de la définition de redevance à partir d'un sens consacré au domaine des ressources naturelles vers un sens plus large qui est celui dicté par les pratiques commerciales généralement acceptées, cela ne nous empêche pas de discerner une sorte d'évolution parallèle du concept de « paiement similaire ». On aurait pu croire en effet qu'en prenant progressivement un sens plus large, la notion de redevance finirait par comprendre ce qui par le passé n'était qu'un paiement similaire. Ceci n'est pas tout à fait le cas. Dès l'affaire *Ross*¹¹⁵, la Cour de l'Échiquier avait su trouver matière à appliquer la notion de paiement similaire. En l'espèce, le paiement en question était fonction de la production d'un champ pétrolifère pour lequel non seulement l'usage avait été concédé, mais le droit de propriété. Se posait donc la question à savoir si le fait qu'aucune réserve de droit de propriété n'existait en faveur du bénéficiaire du paiement venait changer la nature juridique de celui-ci. La cour ne fut pas de cet avis. Dans la mesure où tous les autres éléments d'une redevance étaient présents c'est-à-dire une périodicité de paiements basés sur la production d'une ressource minérale, la condition liée à l'existence d'une réserve de droit de propriété n'empêchait pas le paiement de posséder les qualités nécessaires afin de se qualifier à titre de paiement similaire à une redevance. Notons toutefois que cette décision était rendue dans un contexte d'impôt sur le revenu et non de retenue fiscale et que la disposition alors applicable précisait que les paiements similaires devaient être inclus au revenu nonobstant le fait qu'ils soient payés à titre de produit de vente du bien à partir duquel le paiement est déterminé. Ce libellé n'étant pas présent à l'alinéa 212(1)d), nous marquons ici une forte réserve sur l'applicabilité future de cet énoncé judiciaire. L'affaire *Ross* fut néanmoins citée par la suite dans le contexte de l'interprétation de l'alinéa 212(1)d), il illustre donc à tout le moins quelle peut être la portée de ce concept de similarité.

Comme nous l'avons vu plus haut dans l'affaire *Wain-Town*¹¹⁶ qui mettait aussi en cause l'interprétation du paragraphe 3f) LIGR, le prix de vente d'une franchise d'approvisionnement en gaz calculé comme un pourcentage des ventes brutes fut considéré en fin de compte par la Cour suprême dans cette affaire comme une redevance. Le juge Kerwin a toutefois ajouté à ce que nous relations plus haut au sujet de la définition de redevance qu'il se disait convaincu qu'il s'agissait tout

115 Supra, note 66, et le texte correspondant.

116 Supra, note 74, ainsi que le texte correspondant.

aussi bien d'un paiement similaire¹¹⁷. Il observe que le paiement auquel a droit le vendeur de la franchise est fonction non pas de la production de gaz, ce qui le ferait entrer de façon plus claire dans ce que l'on concevait à l'époque comme une redevance, mais du chiffre d'affaires de la franchise. En ce sens, cette particularité ne suffirait peut-être pas en soi à en faire une redevance mais cet élément de subordination des montants à payer en fonction d'un facteur de production en fait certainement un paiement similaire à une redevance, ce qui suffit selon le juge Kerwin à disposer du pourvoi.

Si l'on compare cette décision à l'affaire *Ross*, on remarque que même s'il est question de la vente du bien ou de la franchise en contrepartie d'un paiement variable, les parties dans *Wain-Town* ne prévoyaient pas de plafond au montant de « redevances », contrairement aux ententes en cause dans *Ross*. Il nous semble donc plus facile de concilier *Wain-Town* avec le libellé actuel de l'alinéa 212(1)d) puisque celui-ci ne prévoyait pas de clause nonobstant pour y inclure des produits de vente. En effet, il paraît plus acceptable d'affirmer qu'un paiement variant en fonction de la production d'un bien ou d'un droit qui est irrévocablement cédé mais dont la contrepartie n'est pas plafonnée à un montant fixe est un paiement similaire à une redevance plutôt que d'affirmer qu'un prix de vente prévoyant des modalités de paiements suivant, par exemple, la production du bien en est une, du moins, dans le contexte de la jurisprudence que nous sommes sur le point d'aborder sur les limites de la notion de redevance.

Ces deux décisions furent discutées dans l'affaire *Warsh*¹¹⁸ où il était véritablement question de retenues fiscales dans le contexte de l'interprétation de la notion de « semblable paiement » que l'on retrouvait alors à l'alinéa 106(1)d) de la loi de 1952. La cour note que les différences entre le libellé du paragraphe 3f) LIGR et de l'alinéa 106(1)d) de la loi de 1952 font en sorte que ce dernier est d'acceptation plus large car il ne limite pas les paiements similaires à ceux qui sont des annuités de la même nature¹¹⁹. Elle ne profite toutefois pas de l'occasion pour mentionner que l'alinéa 106(1)d) ne comporte pas pour autant la clause nonobstant qui aurait permis d'y inclure des produits de vente. Comme nous l'expliquions au sujet de cette affaire, elle importe en quelque sorte les premières interprétations de la notion de redevance en matière de retenues fiscales sans pour autant faire toutes les nuances qui s'imposent en raison des différences de libellés des dispositions applicables ainsi que de leurs objectifs fort différents¹²⁰.

117 Ibid., à la p. 1141. Rappelons que le paragraphe 3f) LIGR ne parle pas à proprement parler de « paiements similaires » mais plutôt de « annuités ou autres recettes périodiques semblables qui dépendent de la production ou de l'emploi de biens réels ou personnels ».

118 Supra, note 81, et le texte correspondant.

119 Ibid., à la p. 250.

120 Voir, ci-dessus, à la section « J.H. Warsh and Co. Ltd. c. MRN », nos commentaires à ce sujet entourant l'arrêt *Warsh*, supra, note 81.

Une autre décision dont nous n'avons pas discuté jusqu'à présent, *Quality Chekd*¹²¹, mettait en cause une association américaine non résidente qui proposait à ses membres canadiens moyennant rémunération d'utiliser sa marque de commerce, ainsi que ses services-conseils pour la production, le contrôle de la qualité, la publicité et la mise en marché de produits laitiers. La question se posait donc quant à l'assujettissement de ces paiements à une retenue fiscale.

Les paiements en cause étaient basés sur la taille de l'entreprise de l'adhérent à partir d'une échelle variable basée sur le chiffre d'affaires. La cour décida que ce qui était offert aux membres consistait en une entente forfaitaire pour laquelle leurs paiements donnaient droit à une variété de droits et de services. Sans aborder tout de suite la question des services¹²², nous nous limiterons à observer que la cour statua¹²³ que ces paiements étaient assimilables à des redevances ou des paiements similaires. Ceci peut paraître à première vue surprenant puisque nous sommes assez loin du scénario classique où le paiement en retour de l'usage du droit ou du bien est fonction de la production de ce dernier : le fait qu'un membre se prévale ou non des services ne change rien au fait qu'il s'agisse là d'un paiement similaire à une redevance. Il s'agit là selon nous d'un nouvel élément puisque suivant l'acception générale d'une redevance, il faut qu'il y ait une dépendance directe entre l'usage du droit ou du bien et l'obligation de payer du résident. Il semblerait donc que le simple fait de payer pour avoir accès à l'usage d'un bien ou d'un droit moyennant une contrepartie variable suivant le chiffre d'affaires du bénéficiaire de ce droit d'accès suffise à en faire un paiement similaire à une redevance¹²⁴.

Une autre décision dans laquelle fut testée la limite de ce qui peut constituer un paiement similaire est l'arrêt *Société Nouvelle*¹²⁵. Comme nous l'avons vu, la société non résidente avait cédé pour un prix forfaitaire ou une durée perpétuelle, suivant le contrat, des droits de distribution de certains films au Canada. En décidant que ces deux éléments ne suffisaient pas à faire de ces transactions des ventes dont le produit ne serait pas assujéti à la retenue fiscale de l'alinéa 212(1)d), la cour opina qu'il s'agissait là d'une redevance, d'un loyer, ou d'un paiement similaire. À la lumière de notre analyse de ce qui constitue la conception généralement acceptée de ce qui est une redevance, nous sommes d'avis qu'il est préférable de concilier cet énoncé judiciaire avec la proposition selon laquelle il s'agit plutôt d'un paiement similaire. En ce sens, le fait que des éléments tels la

121 *Quality Chekd Dairy Products Assoc'n. (Co-op.) c. MRN*, 67 DTC 5303 (C. de l'É.).

122 Nous aborderons cet aspect en discutant de la notion de savoir-faire et de services commerciaux pour les fins des sous-alinéas 212(1)d)(ii) et (iii).

123 *Quality Chekd*, supra, note 121, à la p. 5305.

124 D'ailleurs dans l'affaire *Brad-Lea Meadows Limited c. MRN*, 90 DTC 1269 (CCI), des frais d'affiliation à une association d'hôteliers ne furent pas considérés comme des redevances. La cour ne trouva aucun motif pour retenir cette qualification. Ces frais donnaient droit aux services de l'association, de la documentation et de l'information, de même que l'usage du logo de l'association. Ces frais étaient fixes et n'avaient donc rien à voir avec le chiffre d'affaires du membre.

125 Supra, note 92, ainsi que le texte correspondant.

perpétuité de la cession mais sur un territoire limité ou la fixité de la contrepartie monétaire soient présents n'empêche pas une qualification de paiement similaire puisque la nature particulière des droits contractuels cédés au résident canadien peut indiquer que la substance de la transaction en est une correspondant à un versement de redevances.

Mentionnons une dernière décision où l'on s'est prononcé sur la notion de paiement similaire. Il s'agit de l'affaire *Angoss International Limited c. La Reine*¹²⁶. Elle mettait en cause des paiements fait par une société canadienne à une société non résidente américaine pour l'usage de code source informatique. Le code était tout d'abord cédé pour une période d'évaluation à la société canadienne pour un montant fixe. Par la suite, si elle décidait d'exploiter commercialement le code source, elle devait verser à la société américaine un montant variant suivant le nombre d'unités vendues. La question en litige était la nature du premier versement fixe pour « évaluation » du code source. Malgré la fixité du montant, la cour considéra que la notion de paiement similaire était assez large pour inclure des versements non périodiques¹²⁷. Les motifs du juge en chef Bowman ne sont pas très éloquentes. On comprend de son raisonnement que deux éléments de preuve semblent avoir été décisifs.

Tout d'abord, le fait que le contrat par lequel le code source était cédé pour évaluation décrivait le paiement en cause comme des frais de licence. Ensuite, dans les faits, la communication du code source dépendant du versement de la somme fixe, il est juste de parler de la cession temporaire de l'usage d'un bien (le code source) en fonction de l'usage de ce dernier. Bien que l'usage soit pour ainsi dire unique car limité à une période de 60 jours, il nous semble qu'il est possible de concilier ces faits avec la définition générale de redevance que nous retrouvons dans la jurisprudence commentée plus haut. Autrement dit, s'il est discutable que ce paiement soit à proprement parler une redevance, il en possède suffisamment les caractéristiques pour en être un paiement similaire au sens de l'alinéa 212(1)d).

Il est aussi intéressant de noter comment le juge en chef Bowman a disposé d'un argument subsidiaire des procureurs du ministre. Ceux-ci prétendaient que le premier paiement fixe ne pouvait être isolé du reste de l'entente. En ce sens, il constituait selon eux des arrhes dont le versement ne servait qu'à aider à sceller l'entente principale qui était celle de la cession des droits de commercialisation au Canada du code source. Cet argument fut rejeté de deux manières. Premièrement, le versement de la somme fixe était conditionnel à la divulgation du code source alors que des arrhes sont toujours versées sans obligation de la part de la partie qui les reçoit, si ce n'est celle d'en payer le double si le marché n'est pas conclu¹²⁸.

126 99 DTC 567 (CCI).

127 Ibid., aux paragraphes 17 et 18.

128 Le Code civil du Québec ne définit pas ce qu'est une convention d'arrhes. Il faut s'en remettre à l'ancien Code. Voir à ce sujet Pierre-Gabriel Jobin, « Précis sur la vente », dans *La réforme du Code civil*, vol. 2 (Sainte-Foy : Presses de l'Université Laval, 1993), 365-619, aux pp. 394-95.

Deuxièmement, même si une telle classification juridique était juste, un tel paiement ne constituerait pas alors un paiement sujet à la retenue fiscale du sous-alinéa 212(1d)(i)¹²⁹, puisque des arrhes ne sont pas un paiement pour l'usage de quelque chose au Canada mais des montants versés afin d'encourager la conclusion d'une entente.

Paiement ne pouvant être une redevance

Ayant à présent complété un exposé de ce qui peut s'entendre généralement d'une redevance et de ce qui peut s'entendre d'un paiement similaire à une redevance sans nécessairement en constituer une, voyons maintenant à quel moment les tribunaux se sont refusés, malgré le langage très général de l'alinéa 212(1d), à qualifier un paiement de redevance ou même de paiement similaire. Les autorités sur cet aspect étant peu nombreuses et ayant souvent déjà fait l'objet de certains de nos commentaires, nous procéderons successivement à leur étude sous un même titre.

Une première décision, l'affaire *Technical Tape Corp. c. MRN*¹³⁰, mettait en cause les paiements faits par une société canadienne à une société non résidente américaine pour du savoir-faire concernant la production de ruban adhésif. Pour les deux premières années, les deux sociétés avaient convenu que la contrepartie pour ce savoir-faire serait un montant prédéterminé et que par la suite il fluctuerait en fonction des ventes nettes de la société canadienne. Pour l'instant, c'est la nature de ces montants fixe qui nous intéresse. Nous verrons en effet plus loin qu'à partir d'une certaine époque, les paiements pour le savoir-faire seront clairement réputés être des redevances mais tel n'était pas l'état de la loi et de la jurisprudence en 1964. Revenant à la nature des montants fixe, la cour se dit d'avis qu'il ne s'agit pas de redevances en raison du fait que leur détermination repose sur les négociations entre les parties au contrat et non pas sur la production ou le chiffres d'affaires résultant de l'usage d'un bien faisant l'objet du contrat¹³¹. Nous voyons donc ici une confirmation du caractère essentiel du critère de dépendance dans la définition d'une redevance.

La décision suivante a le mérite d'avoir été rendue par une instance supérieure mais a néanmoins le défaut de ne pas traiter du concept de redevance pour les fins des retenues fiscales. Dans *MRN c. Canadian Glassine Co. Ltd.*¹³², une société de pâte et papier avait signé un contrat d'approvisionnement à long terme pour de la pâte de papier et de la vapeur d'eau sous pression. Elle recevait ces derniers par le biais d'un pipeline la reliant directement aux installations de son fournisseur. Les conditions au contrat d'approvisionnement étaient quelque peu particulières. En effet, la société cliente obtenait un approvisionnement de l'ordre de 12 000 tonnes

129 *Angos*, supra, note 126, au paragraphe 19.

130 64 DTC 428 (TRB).

131 *Ibid.*, à la p. 432.

132 76 DTC 6083 (CAF).

par an pour un prix fixe qui correspondait en fait au coût d'entretien et d'installation de la conduite souterraine. La question se posait donc à savoir si cette dépense était au titre de capital et donc non déductible ou si elle pouvait se qualifier à une déduction pour amortissement au titre du coût d'acquisition d'un intérêt locatif ou d'une franchise. Subsidiairement, la société plaidait qu'il s'agissait là d'une dépense courante déductible puisque encourue en vue de générer un revenu. Exprimant l'opinion majoritaire, le juge Pratte rejeta l'idée qu'une franchise avait pu être acquise et qualifia la dépense de dépense au titre de capital. Selon ses propos, il n'y a pas une franchise chaque fois qu'une personne se voit accorder la jouissance d'un droit¹³³. Cet énoncé se veut toutefois en rapport avec la définition de franchise que prévoyait le règlement 1100(1)c) à l'époque. Il est donc délicat de faire une analogie directe entre les paiements de licence pour l'utilisation d'une franchise que l'on nomme usuellement « redevance » et ceux dont il est question pour les fins des retenues fiscales. Néanmoins, cette décision illustre le principe voulant qu'un paiement dénué de certains des attributs d'une redevance puisse être un paiement similaire mais que tout paiement qui possède certains de ces attributs n'en est pas une pour autant.

À cet effet, rappelons nos commentaires faits dans le cadre de l'affaire *Entré Computer*¹³⁴ dans laquelle la conversion d'une redevance payée au titre de frais de licence de la part de franchisés en une majoration de prix de vente de la marchandise fournie par le franchiseur non résidant fut considérée comme étant suffisamment fondamentale pour justifier une modification de la nature juridique des paiements effectués. En tel cas, on peut voir une situation en quelque sorte inverse à l'affaire *Canadian Glassine* en ce sens que même une relation claire de franchise entre deux parties n'implique pas nécessairement que les paiements effectués entre les parties reçoivent nécessairement la classification de redevances. C'est donc dire que tous les paiements faits pour concéder un usage ne sont pas des redevances et que les paiements que reçoit un franchiseur de ses franchisés, bien que portant suivant l'usage commercial l'appellation de redevances n'en sont pas nécessairement pour les fins de l'alinéa 212(1)d).

Dernièrement, rappelons aussi nos commentaires au sujet de l'affaire *Farmparts Distributing*¹³⁵ par lesquels nous expliquions que la Cour fédérale d'appel avait rejeté l'idée que le paiement forfaitaire d'un franchisé pour un droit d'exclusivité de mise en marché puisse satisfaire même à la notion élargie de redevance à l'alinéa 212(1)d). Là encore, l'appellation de la relation contractuelle entre les parties ne se révéla pas déterminante de la classification de tous les paiements prévus au contrat. Au contraire, la cour a procédé à un dépeçage des paiements et des droits consentis en échange afin d'en effectuer la qualification.

133 Ibid., aux pp. 6083-84.

134 Supra, note 107, et nos commentaires correspondants.

135 Supra, note 93, et nos commentaires correspondants.

Loyers et paiements similaires : Acception « fiscale »

Avant d'effectuer un bilan de nos observations sur la notion de redevance et de paiement similaire, il nous semble utile d'effectuer un bref survol de la notion de loyer et de paiement similaire au sens de l'alinéa 212(1)d). Quoique la notion de loyer et donc de bail est, contrairement à la notion de redevance, des notions de droit commun dont le Code civil du Québec¹³⁶ et la *common law*¹³⁷ donnent des définitions, il reste que dans le contexte particulier des retenues fiscales, la notion de loyer a été étudiée dans des circonstances parfois inhabituelles. Nous en ferons donc une brève étude, ne serait-ce que pour confirmer si ces notions dévient effectivement de leur définition de droit commun.

Dans *United Geophysical Co. of Canada c. MRN*¹³⁸, une société américaine fournissait à sa filiale opérant au Canada de l'équipement géophysique moyennant des paiements prévus au titre de « loyer » au contrat. Bien que non stipulée au contrat, la société non résidente américaine assumait aussi une certaine maintenance de ses équipements. La filiale canadienne fut alors cotisée pour avoir fait défaut de prélever la retenue fiscale au taux réduit par la convention fiscale applicable sur ce qui apparaissait aux yeux des autorités fiscales comme étant un loyer ou un paiement similaire.

Les arguments mis de l'avant par le contribuable étaient de deux ordres : tout d'abord, il prétendait que sa société mère exploitait une entreprise au Canada par son entremise à titre de mandataire et ensuite il avançait l'idée que les paiements en cause n'étaient pas des loyers ou des paiements similaires pour les fins de la partie XIII. L'argument basé sur la présence d'un mandat fut rejeté au motif que la preuve n'indiquait pas une telle relation juridique entre les parties.

Quant au deuxième argument du contribuable, il s'articulait autour d'une interprétation stricte de la notion de loyer¹³⁹ qui désigne en *common law* des montants qui sont versés pour l'usage d'un bien immeuble uniquement. La cour ne retint pas cette approche. Au contraire, elle raisonna que le Parlement ne pouvait avoir eu pour intention de limiter à un sens très technique les notions de redevance ou de loyer aux seuls paiements qui en possédaient toutes les caractéristiques légales et de surcroît restreindre ces notions à l'usage de biens immeubles¹⁴⁰. Ces expressions réfèrent autant à la notion d'usage de biens meubles qu'immeubles. Par ailleurs, sans accorder une importance indue au fait que les parties avaient choisi d'utiliser le mot « loyer » dans leur contrat écrit, le

136 L'article 1851 CcQ définit ainsi le bail : « Le louage, aussi appelé bail, est le contrat par lequel une personne, le locateur, s'engage envers une autre personne, le locataire, à lui procurer, moyennant un loyer, la jouissance d'un bien, meuble ou immeuble, pendant un certain temps. »

137 Voir McGarry et Wade, supra, note 43, à la p. 613.

138 61 DTC 1099 (C. de l'É.).

139 « *Rental* » en anglais.

140 Ibid., à la p. 1105.

juge Thurlow mentionne qu'il est fort pertinent de constater que l'entente prévoyait que les paiements devaient débiter à une date stipulée au contrat et que le paiement variait suivant un taux mensuel pour chaque unité. Ce dernier élément indiquant selon lui que le paiement variait en fonction du temps. À l'inverse, le fait que l'entente ne spécifie pas le montant exact de loyer était sans importance car elle ne constituait pas une entente exhaustive mais seulement une entente partielle que les parties convenaient de compléter par des négociations ponctuelles¹⁴¹.

Le concept de loyer a aussi été discuté dans l'affaire *C.I. Burland Properties Ltd. c. MRN*¹⁴². La société non résidente était propriétaire d'un immeuble situé au Canada qu'elle louait à une deuxième société résidente au Canada. Plutôt que de recevoir directement du loyer de son locataire, la société non résidente s'entendit pour que le loyer soit versé directement au créancier hypothécaire. De plus, le locataire payait au créancier hypothécaire les taxes municipales pour le bénéfice du non-résident. La question en litige portait uniquement sur la question à savoir si la fraction des paiements équivalente aux taxes municipales était assimilable à un loyer ou un paiement similaire pour les fins de la retenue fiscale. En effet, le contribuable avait effectué les retenues fiscales appropriées sur les montants de loyer à proprement parler.

Citant les propos du juge Thurlow dans l'affaire *United Geophysical*, le juge Cattanach en vient rapidement à constater que les deux caractéristiques que son collègue avait relevées dans cette affaire étaient présentes soit (1) l'existence d'un montant fixe, et (2) qui est payé en relation avec une certaine période de temps. Il ajoute en outre qu'un montant est considéré fixe dès qu'il est décrit d'une façon à le rendre déterminable¹⁴³. Bien que ces constats semblent suffisants afin de disposer du pourvoi, le juge Cattanach poursuit son raisonnement en se demandant à quel titre le locataire devait payer la taxe municipale. Or, en vertu de la législation applicable, le locataire pouvait être cotisé pour ces montants dans les cas où le propriétaire n'était pas un résident de la municipalité. Il en résultait donc une responsabilité conjointe des deux. Il n'en fallait pas plus à la cour pour conclure qu'en acceptant de payer les taxes municipales, le locataire n'assumait pas une obligation du propriétaire mais se déchargeait bien d'une obligation personnelle, sans compter que les comptes de taxes municipales ne furent jamais adressés au non-résident. Ces paiements étaient donc effectués en raison d'une obligation qui revenait au locataire et en ce sens n'étaient pas versés pour le compte d'un non-résident ni en contrepartie de l'usage d'un immeuble appartenant à une telle personne.

La prochaine décision, bien qu'elle ne traite pas directement de retenues fiscales, est toutefois intéressante en ce qu'elle tente de distinguer en quelles circonstances un bail diffère de la concession d'une licence. Il est vrai que même du point de vue de l'assujettissement aux retenues fiscales, cette distinction peut

141 Ibid.

142 67 DTC 5289 (C. de l'É.).

143 Ibid., à la p. 5292.

sembler superflue puisque les loyers autant que les redevances y sont soumises. Par contre, vu leur double utilisation par le législateur, il est utile de tenter de cerner le mieux possible ce qui est compris par ces expressions, ne serait-ce que pour mieux comprendre ce qui ne l'est pas. C'est ainsi que dans *Bowater Power Co. Ltd. c. MRN*¹⁴⁴, un gouvernement provincial avait cédé des droits d'exploitation hydroélectriques d'un cours d'eau à une société pour une période de 99 ans moyennant la somme symbolique de 20 dollars et renouvelable par la suite au gré de la société et aux mêmes conditions. Cette société avait assumé certaines obligations quant au développement du potentiel énergétique du cours d'eau et devait en même temps en permettre l'accès et l'utilisation à des fins récréatives par exemple. Elle avait par la suite cédé ces droits à une filiale pour des sommes substantielles.

La question en litige visait la possibilité pour la filiale de la société de réclamer une déduction pour amortissement, soit au titre de tenure à bail soit au titre de franchise, de concession ou de licence, ces deux types de détentions étant traités dans des catégories d'amortissement différentes. Abordant donc la distinction à établir entre un bail et une licence, la cour avoue en premier la difficulté de concilier les autorités pertinentes. Toutefois, elle s'avance à dire que la question se résume à une détermination du degré de droit de possession exclusive de l'occupant non-proprétaire qui n'est pas en situation de violation des droits du propriétaire¹⁴⁵.

En fait, selon les autorités de *common law* invoquées, il existe une présomption réfragable en droit à l'effet qu'une personne qui a droit à une forme de possession exclusive est réputée détenir une tenure à bail à moins que les circonstances indiquent que telle n'était pas l'intention des parties. Le juge Noël résume ainsi sa pensée :

According to this decision, the test can be said to be in the case of a licence, whether the parties' actual intention was to create a mere permissive privilege of exclusive possession whereas in the case of a lease, the intention was to create an interest in land. A licence, as a matter of fact, confers no rights and is merely a dispensation. Cf. *Thomas v. Sorrell*, (1674) Vaugh. 330. It merely prevents a licensee from being treated as a wrongdoer, without the right to exclude the licensor. The licensee whose possession is exclusive would, therefore, have factual exclusive possession but without any right to it. If such a situation can exist, it would appear that there could be little difference in practice between a licensee and a tenant at will. The tenant would, of course, have exclusive possession as of right and the licensee would possess a mere privilege of doing acts of control subject to the power of the licensor to revoke them. There therefore appears to be very little to distinguish a lease from a licence if the criterion of exclusive possession is considered¹⁴⁶.

144 71 DTC 5469 (CF 1^{re} inst.).

145 Ibid., à la p. 5474.

146 Ibid., à la p. 5475.

Ainsi, la principale distinction entre un bail et une licence ne tient pas à la périodicité ou la fixité des paiements ou à l'étendue du droit d'usage conféré mais plutôt au degré d'exclusivité de jouissance de la chose auquel l'utilisateur pourra avoir droit. Dans la présente affaire, seule la société avait le droit d'exploiter le potentiel énergétique du cours d'eau. Le fait qu'elle devait en partager par ailleurs d'autres types d'usages avec des tiers n'enlevait rien au fait que pour ce droit précis qui lui était concédé, elle pouvait en jouir à l'exclusion du concédant. C'est donc dire inversement que l'exploitant d'une licence ne peut empêcher celui qui l'octroie de continuer à jouir du bien ou du droit qui est en cause. La cour fut donc d'avis que la société s'était portée acquéreur d'une tenure à bail et qu'elle pouvait par conséquent réclamer une déduction pour amortissement à ce titre.

Pour nos fins, l'intérêt de cette distinction est limité par le fait que bien qu'elle nous indique à quelle condition en *common law* un paiement afférent à une tenure à bail (si en présence d'un immeuble) ou un simple bail (si en présence d'un bien meuble) est un loyer, rappelons que l'alinéa 212(1)d parle de loyer et de redevance et non pas de licence et de bail. Par conséquent, les principes énoncés dans ce jugement pourront être pertinents afin de clarifier si un contrat de bail est présent. Cette analyse des rapports juridiques, bien qu'elle pourrait aussi mener à la détermination de l'existence d'une licence ne nous aide pas puisque le concept de redevance n'est pas lié à une institution juridique particulière. Qui plus est, la jurisprudence lui accorde surtout son sens commercial usuel, ce qui signifie qu'un paiement versé sous l'autorité d'une licence ne lui donne pas pour autant la qualité de redevance. L'inverse est aussi vrai : un paiement effectué sous l'empire d'une convention qui ne satisfait pas au concept juridique de licence peut tout aussi bien constituer une redevance suivant le sens commun.

Le concept de loyer a aussi été étudié dans la jurisprudence que nous mentionnions plus haut concernant les droits de mise en marché de films au Canada. En effet, *Vauban* s'appuie sur la décision *Paris* afin de soutenir ses conclusions à l'effet que les paiements en cause étaient des loyers au sens d'une convention fiscale. Encore une fois, bien qu'applicable uniquement par analogie à l'interprétation de l'alinéa 212(1)d, il est intéressant de voir sur quels critères se base la Cour fédérale d'appel pour établir cette qualification. Après avoir mentionné trois clauses qui spécifiaient que les films et les droits d'auteur y afférents demeuraient propriété du distributeur mais que l'utilisateur pouvait en jouir de la possession, qu'il pouvait effectuer les montages nécessaires afin de satisfaire à ses normes de programmation et finalement qu'il devait remettre les films en bon état dans les 30 jours de leur dernière diffusion, la cour énonce que dans ces circonstances, comme il n'y a pas eu de transfert absolu des droits à l'utilisateur, il y a alors lieu de considérer qu'il n'y a pas eu vente mais plutôt location¹⁴⁷. On constate qu'un critère similaire de droit limité à la possession

147 Supra, note 88, à la p. 5374 (CF 1^{re} inst.)

exclusive d'un bien ou d'un droit est encore retenu, ce qui au fond est cohérent avec la définition légale.

Dans le contexte des retenues fiscales sous l'alinéa 212(1)d), l'arrêt *Purdy c. MRN*¹⁴⁸, mettait en cause le changement de nature juridique de paiements effectués à un non-résident pour de la machinerie agricole. Au moment de la livraison de celle-ci au résident canadien, ce dernier effectuait un dépôt et payait ce qui était alors le solde du prix de vente au moyen d'un chèque postdaté dont l'encaissement fut refusé au non-résident faute de provision. À ce moment, le non-résident fit ajouter au bon de commande une clause à l'effet que si le solde du prix de vente n'était pas versé à l'intérieur d'un délai donné, le dépôt serait alors appliqué à titre de loyer pour la machinerie. Malgré ce revirement du non-résident, la cour ne considéra pas ce geste de nature à modifier la nature des rapports juridiques entre les parties. Elle y vit plutôt une tentative de la part du vendeur d'obtenir des dommages pour bris de contrat sous la forme de « loyer ». Ceci n'en faisait pas pour autant un loyer pour les fins de l'alinéa 212(1)d). L'appel fut donc accueilli pour ce motif.

Une dernière cause qui adresse cette problématique est l'arrêt *Viceroy Rubber and Plastics Limited c. MRN*¹⁴⁹. Sous le titre de « convention de crédit-bail¹⁵⁰ » le résident canadien vendait des moules industriels à une société non résidente et sans en perdre la possession, les lui louait immédiatement après. La convention prévoyait un terme de trois ans et le versement au non-résident d'une somme fixe par année. À la fin de cette période, la société canadienne pouvait moyennant le paiement d'une somme symbolique d'un dollar se porter acquéreur des moules. La question en litige portait donc sur la qualification des paiements faits au titre de « loyer » suivant le contrat face à la retenue fiscale de l'alinéa 212(1)d).

Le juge en chef Brûlé se fonde sur de nombreuses sources d'interprétation afin de trancher cette question. Il cite autant le manuel de l'Institut Canadien des Comptables Agréés que le *Bulletin d'interprétation IT-233R*¹⁵¹ ainsi que la jurisprudence que nous avons déjà mentionnée. Toutefois, en raison des arrêts *Shell* et *Will-Kare Paving*, nous sommes d'opinion qu'il n'est plus possible de recourir à des critères relevant uniquement d'une analyse économique de la situation des parties au contrat. En l'occurrence, l'appel fut accueilli et la cour décida que le contrat effectuait une vente et non pas une location, présumément au motif que le prix de l'option était inférieur à la valeur résiduaire des moules à ce moment. Nous sommes d'avis que cette conclusion est erronée en ce qu'elle est

148 85 DTC 254 (CCI).

149 93 DTC 347 (CCI).

150 Cette traduction est imparfaite. En anglais on la décrit comme étant une « *capital lease purchase agreement* ».

151 *Bulletin d'interprétation IT-233R*, « Conventions de bail avec option; conventions de vente et de relocation », le 11 février 1983. L'annulation de ce bulletin a été annoncée dans l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ci-après « ADRC » ou « l'Agence ») *L'impôt sur le revenu — Nouvelles techniques* n° 21, le 14 juin 2001, suite à la décision rendue par la Cour suprême dans *Shell Canada Limited c. la Reine et al.*, 99 DTC 5669.

incompatible avec l'analyse privilégiée par les décisions récentes de la Cour suprême. En effet, la société canadienne n'était pas obligée de se prévaloir de l'option d'achat à la fin du contrat, elle n'était donc pas propriétaire des moules pendant les années en litige. Quoi qu'il en soit, il faudra attendre de nouveaux débats judiciaires afin de clarifier l'applicabilité de cette nouvelle approche interprétative aux règles concernant les retenues fiscales.

Au surplus, ces derniers commentaires nous donnent à penser que les paiements faits par un crédit-preneur résidant à un crédit-bailleur non-résident devraient être considérés comme des paiements similaires à des paiements de loyer et ainsi être assujettis à une retenue fiscale. Bien que le crédit-bail soit un contrat distinct du louage¹⁵², il n'en demeure pas moins que le crédit-preneur détient sur le bien des droits possessoires suffisamment importants pour permettre une adéquation entre les deux.

Redevances, loyers et paiements similaires : Un bilan

Malgré le corpus grandissant de jurisprudence, il n'est pas encore possible de donner une définition précise de ce que peuvent constituer ou non des loyers, redevances ou paiements similaires. Une partie de cette incertitude tient au fait que les premiers jugements portant sur la notion de redevance ont été rendus en matière d'impôt des résidents et non pas en matière de retenues fiscales. De plus, dans la mesure où la jurisprudence portant sur les retenues fiscales se fie à celle qui existe en matière d'impôt sur le revenu, elle n'opère pas des distinctions essentielles qui découlent, comme nous l'avons expliqué plus haut, des éléments de politique fiscale qui sont particuliers au régime d'imposition des non-résidents.

Un autre élément qui ajoute à la complexité de la jurisprudence est le fait que la question de l'assujettissement à l'alinéa 212(1)d) est typiquement couplée à une question d'interprétation d'une convention fiscale, ce qui souvent déplace de façon trop hâtive le débat vers celui portant sur l'interprétation des conventions, laissant ainsi incomplet celui portant sur l'application de l'alinéa 212(1)d). Afin d'illustrer le caractère souvent contradictoire des principes que l'on peut tenter d'extraire des autorités que nous avons couvertes, nous avons énuméré ci-dessous quelques principes de même que les principaux arrêts qui les confirment ou les infirment.

- Une redevance est un paiement basé sur la production ou l'usage d'un bien : oui — *Ross, Wain-Town, Paris, Vauban, Farmparts Distributing, Saint John Shipbuilding, Grand Toys, Entré Computer et Hasbro.*
- L'emploi du terme « redevance » dans un acte juridique prévoyant un paiement n'est pas en soi garant de sa qualification juridique : oui — *Ross, Wain-Town, Vauban, Société Nouvelle, Grand Toys et Entré Computer.*

152 Le premier étant régi par les articles 1842 à 1850 CcQ et le deuxième l'étant par les articles 1851 à 2000 CcQ. Pour une illustration des distinctions que peuvent entraîner cette qualification en matière fiscale voir la décision de la Cour fédérale d'appel dans *Construction Bérou Inc. c. La Reine*, 99 DTC 5841.

- Il est nécessaire que le bénéficiaire d'une redevance détienne une réserve de droit de propriété sur le bien faisant l'objet de la redevance : oui — *Paris* et *Vauban*; non — *Ross*, *Wain-Town* (dissidence, *a contrario*) et *Société Nouvelle*.
- Il est de l'essence d'une redevance que sa durée soit illimitée ou se poursuive jusqu'à l'épuisement de la capacité de production du bien qui en fait l'objet : oui — *Paris*; non — *Ross* et *Vauban*.
- La « production » sur laquelle est basée la redevance comprend aussi bien les fruits que la substance même du bien dont la concession est sujette à redevance : oui — *Ross*.
- L'expression « redevance » doit recevoir son sens généralement reconnu par les pratiques commerciales canadiennes c'est-à-dire à des paiements variants en fonction du montant brut des ventes : oui — *Wain-Town*, *Warsh*, *Western Electric*, *Vauban*, *Farmparts Distributing*, *Saint John Shipbuilding*, *Grand Toys*, *Entré Computer* et *Hasbro*.
- Une redevance peut être versée sous la forme d'un paiement forfaitaire : oui — *Vauban* et *Société Nouvelle*; non — *Paris*, *Farmparts Distributing*, *Saint John Shipbuilding* et *Grand Toys*.
- Un transfert complet et irrévocable du droit de propriété dans un bien pour une somme fixe ne peut donner lieu à des redevances : oui — *Vauban* et *Grand Toys*; non — *Société Nouvelle*.
- Une redevance doit être dépendante du degré d'exercice des activités de son débiteur : oui — *Grand Toys*, *Entré Computer* et *Hasbro*.

Comme ce récapitulatif l'indique, certains énoncés font plus l'unanimité que d'autres mais en droit, il faut d'abord et avant tout se fier à la décision la plus récente du plus haut tribunal plutôt que la simple fréquence d'un énoncé donné. C'est pour cette raison que l'arrêt *Saint John Shipbuilding* doit être considéré comme la principale cause en matière d'interprétation de l'alinéa 212(1)d) quoique son prononcé remonte à plus de 20 ans. Toutefois, comme nous en avons fait mention, la Cour fédérale d'appel a court-circuité le débat sur l'assujettissement à la partie XIII en invoquant que la convention fiscale applicable avait de toute façon préséance, ce qui ne permet même pas de confirmer le raisonnement du jugement de première instance. Il reste heureusement la décision rendue dans *Farmparts Distributing* qui à tout le moins propose des éléments d'une définition négative de l'alinéa 212(1)d).

En somme, il n'existe aucun énoncé judiciaire clair sur la question du domaine d'application de cette disposition. Reste donc à concilier la multitude de décisions que nous avons résumées plus haut et dont nous allons tenter de synthétiser quelques idées. En fait, le tableau que nous avons présenté plus haut présente le fruit de cette synthèse mais il ne hiérarchise pas ces principes. C'est ce que nous entendons faire à présent.

Bien que les plus anciennes décisions traitent de la notion de redevance dans le contexte de l'exploitation de ressources naturelles, son usage a considérablement évolué afin de lui donner un sens beaucoup plus large. Non seulement vise-t-elle

l'usage de biens immeubles mais encore celui de biens meubles et même de droits ou de biens intangibles. L'extension de cette définition à des biens intangibles revêt une importance particulière dans les contextes de la nouvelle économie et en particulier du commerce électronique : la mise en marché d'intangibles ou de services.

Outre cette extension de la définition de redevance dans ce qui peut en faire l'objet, la caractéristique fondamentale d'une redevance a, elle aussi, évolué. Au départ un paiement basé sur la production de fonds de terre, elle est définie à présent suivant son sens généralement entendu dans le commerce, c'est-à-dire un paiement basé sur le chiffre d'affaires, le nombre d'unités produites ou la production d'un bien ou d'un droit. Cet élément de dépendance et donc de variation du quantum des paiements souffre de très peu d'exceptions. Tel sera le cas lorsque le droit de faire usage est concédé pour une courte période de temps. Autrement, l'absence de cette caractéristique risque de disqualifier le paiement au titre de redevance.

Un autre aspect de la notion de redevance qui a évolué concerne, au-delà de la nature de l'objet de la redevance (un bien ou un droit), l'étendue des droits concédés à l'utilisateur. Ce dernier doit en effet avoir la jouissance du bien en tout ou en partie. Dans le cas de droits ou de propriété intellectuelle, on parle plutôt d'ensemble de droits qui varient d'une fois à l'autre et qui prennent typiquement la forme d'un contrat de licence. Par contre, tous les contrats de licence ne donneront pas lieu au paiement de redevances pour les fins de l'alinéa 212(1)d). Si la cession est trop étendue, il est possible qu'un tribunal conclue qu'il y a eu vente et les décisions semblent indiquer de façon générale que plus le transfert de droit de propriété est étendu, plus on s'éloigne du concept de redevance. Il n'y a toutefois pas de règle absolue en la matière et il faut examiner à chaque fois le contenu obligationnel du contrat afin d'établir ceci. Ici encore, la jurisprudence se trouve ponctuée de cas ambigus dans lesquels des paiements faits dans le cadre d'une vente et basés sur la production furent considérés comme des redevances alors que dans d'autres, le versement d'une contrepartie fixe pour des transferts partiels de droits ne le fut pas. On remarque aussi des cas où des droits exclusifs ou perpétuels sont concédés, mais sans effet négatif sur la qualification de redevance.

Revenant au caractère variable de la redevance, cette variation doit être fonction d'un élément qui est rattaché au bien ou au droit qui a été octroyé contre ce paiement, et non pas un élément qui est personnel au concédant du droit ou du bien. En un tel cas, la jurisprudence s'entend à dire qu'il s'agit d'une modalité d'un prix de vente plutôt que d'un paiement basé sur la production.

Les notions de loyers et de paiements similaires ne viennent malheureusement pas simplifier la tâche de rationaliser le domaine d'application de l'alinéa 212(1)d). Quoique la notion de loyer semble recevoir son sens légal accordé par le droit civil ou la *common law*, suivant le cas, et vise donc la concession de la jouissance d'un droit ou d'un bien pour une période de temps limitée et moyennant une contrepartie généralement versée de façon périodique et déterminable au moment de la conclusion du contrat, ce qui semble distinguer le contrat de location du contrat de licence est le degré d'exclusivité de jouissance du bien ou du droit. Le

locataire peut en effet jouir de manière exclusive du droit ou du bien, c'est-à-dire de façon à en priver la jouissance à son propriétaire ainsi qu'à des tiers. Dans les autres cas, on considérera que le propriétaire a simplement donné la permission d'user du droit ou du bien ou en tolère simplement l'usage. On sera alors en présence d'une licence, mais comme nous l'avons vu, toutes les licences ne donnent pas lieu au versement de redevances.

Quant à la notion de paiements similaires, la jurisprudence semble converger vers le concept qu'un paiement similaire est un paiement qui a les principaux attributs du paiement auquel il ressemble sans pour autant en posséder toutes les caractéristiques. C'est ainsi que nous avons vu dans les jugements que nous avons commentés des cas où des paiements variant en fonctions d'une grille tenant compte du chiffre d'affaires mais qui donnaient accès à un ensemble de services furent considérés similaires à des redevances¹⁵³ ou alors des cas où l'examen préalable durant deux mois d'un code source de logiciel moyennant une somme fixe¹⁵⁴ le fut aussi. Il nous est impossible de concilier de telles décisions avec d'autres où des paiements présentant seulement certaines des caractéristiques d'une redevance ou d'un loyer ne furent pas considérés comme des paiements similaires. Résoudre cette question revient en fait à retrouver ce qui fait l'essence de tels paiements, au-delà de ce que l'on pourrait en appeler la forme.

Pour les redevances, nous sommes d'avis qu'elles doivent à tout le moins comprendre cet élément de dépendance que nous exprimions par rapport à l'usage économique qu'en fait le débiteur. Pour le loyer, il nous semble essentiel qu'un droit d'usage exclusif soit concédé pour une période limitée, bien que ce concept devienne incertain en matière de biens intangibles.

Malgré le domaine d'application très vaste de la portion introductive de l'alinéa 212(1)d), le législateur a choisi de la compléter par des définitions et des exceptions accessoires afin d'en étendre la portée mais aussi afin de la restreindre dans certains champs précis que nous allons examiner.

Positions administratives et doctrinales

La position de l'Agence quant au domaine d'application de l'alinéa 212(1)d) se retrouve dans son *Bulletin d'interprétation* IT-303¹⁵⁵. Bien que portant principalement sur les paiements effectués en contrepartie de la fourniture de savoir-faire, il expose en premier lieu ce qu'il considère devoir signifier les mots « loyer » et « redevance » :

153 Voir *Quality Chekd*, supra, note 121.

154 Voir *Angoss*, supra, note 126.

155 *Bulletin d'interprétation* IT-303, « Paiements en échange de connaissances techniques ou paiements semblables faits à des non-résidents », le 8 avril 1976 (ci-après « le Bulletin IT-303 »). Une position similaire est adoptée dans la *Circulaire d'information* IC 77-16R4, « Impôt des non-résidents », le 11 mai 1992, aux paragraphes 38-44.

Le Ministère estime que les mots « loyer » et « redevance » ont un sens large et ne se limitent pas nécessairement à des paiements effectués périodiquement. Ils peuvent, dans certaines circonstances comprendre des paiements uniques ou forfaitaires. En général, un loyer ou une redevance est une somme versée au propriétaire d'un bien en contrepartie du droit d'utiliser celui-ci durant une période donnée. Dans la plupart des cas où une redevance ou un loyer est payé, c'est le propriétaire du bien utilisé par la personne effectuant le paiement qui garde le titre de propriété. Toutefois, si le bien (au Canada) est vendu et que le paiement dépende de l'utilisation du bien ou de la production qui en résulte, le paiement sera assujéti à l'impôt en vertu du sous-alinéa 212(1)d)(v) à moins qu'il ne s'agisse d'un terrain agricole¹⁵⁶.

Notons au départ que l'Agence se garde bien de donner une définition exhaustive de ces notions. En outre, elle ne reflète pas le critère pratiquement unanime de la jurisprudence à l'effet que l'expression « redevance » doit recevoir le sens qui lui est généralement accordé dans l'industrie, c'est-à-dire un paiement basé sur la production ou l'usage. Il est aussi intéressant de noter que cette définition n'adresse que l'usage de biens et non l'exercice de droits. Finalement, sans en faire un principe, elle laisse entendre que le bénéficiaire du paiement doit conserver un droit de propriété dans le bien et mentionne le fait qu'un produit de vente ne sera pas nécessairement exclu de l'application de la retenue fiscale en raison de la définition accessoire prévue au sous-alinéa 212(1)d)(v) que nous étudierons plus loin. Ce faisant, l'Agence se garde de préciser si en vertu de la portion introductive de l'alinéa 212(1)d) un produit de vente peut être considéré comme un loyer ou une redevance. Elle mentionne toutefois que des paiements forfaitaires peuvent satisfaire cette définition¹⁵⁷.

Certaines interprétations techniques abordent plus ou moins directement le sujet sans pour autant nous donner plus d'indices sur ce qui peut guider l'Agence dans son interprétation de l'alinéa 212(1)d). Dans le contexte de décider en vertu de quelle catégorie d'amortissement un logiciel ayant fait l'objet d'une cession de ses droits de commercialisation pour le territoire canadien, l'Agence a mentionné¹⁵⁸ qu'en se basant sur la jurisprudence afférente au sous-alinéa 212(1)d)(i), elle était d'avis que cette cession n'était pas suffisante pour constituer une vente. Cette conclusion ne nous permet toutefois pas de conclure que les paiements, s'ils avaient été faits à un non-résident, n'auraient pas été considérés comme un loyer ou une redevance.

Par ailleurs, dans le cadre de l'interprétation de la convention fiscale Canada-États-Unis, l'Agence a opiné¹⁵⁹ qu'une entente prévoyant la fourniture à une

156 Le Bulletin IT-303, supra, note 155, au paragraphe 7.

157 Au même effet voir ADRC, document n° 922179A, le 16 mars 1993. L'OCDE adopte une position similaire. Voir à ce sujet nos commentaires correspondant à la note 80.

158 ADRC, document n° 9227025, le 30 décembre 1992.

159 ADRC, document n° 9531735, le 20 mars 1996.

société canadienne de listes de clients pour fins de sollicitation ne constituait pas une information transmise dans le cadre d'une franchise ou d'un bail. En effet, l'information n'était utilisable qu'une seule fois et était fournie à la société canadienne sur une base non exclusive. L'interprétation technique laisse entendre que pour avoir la qualité d'une franchise ou d'un bail, l'entente ne doit pas constituer une vente en ce qu'elle ne permet pas d'usage illimité ou courant de l'information ou le droit de la reproduire et de l'exploiter commercialement. Cette conclusion permettait donc à l'Agence de conclure que les paiements tombaient sous le coup de l'exclusion prévue à l'article XII(3)c) de la convention¹⁶⁰. Les critères retenus par l'Agence pour définir les notions de franchise ou de bail nous semblent difficiles à concilier avec l'arrêt *Angoss*¹⁶¹ dans lequel un paiement était fait pour un usage d'une période de 60 jours du code source d'un logiciel et pour lequel la cour avait statué qu'il s'agissait d'un paiement similaire à une redevance. Il faut toutefois reconnaître que le texte de cette convention oblige à distinguer les paiements faits pour l'usage d'une information de ceux qui sont faits pour le même objet mais dans le cadre d'une franchise, ce qui n'est pas le cas de l'alinéa 212(1)d). Ce contexte particulier explique à notre avis cette apparente contradiction. Par contre, les commentaires quant aux conditions pour lesquelles une vente sera considérée présente ainsi que le fait qu'un produit de vente n'est pas un paiement pour l'usage d'une information nous semblent confirmer ce que nous expliquions plus haut, à savoir que le versement d'une somme fixe pour le transfert de l'ensemble des droits afférents à un bien ou une information n'est pas considéré comme une redevance ou un loyer.

Poursuivant sur la notion de loyer, une autre interprétation technique¹⁶² adresse la question intéressante à savoir s'il est possible qu'un loyer au sens de l'alinéa 212(13)a) soit aussi un loyer au sens de l'alinéa 212(1)d). Étaient en cause des paiements à un non-résident pour des mises à jour, de la maintenance et de l'entretien de logiciels dans une succursale canadienne du non-résident. Cette distinction n'est pas sans intérêt puisque le paragraphe 212(13) permet à un non-résident de s'imposer sur le net plutôt que sur le brut si ces paiements sont un « loyer pour l'usage de biens au Canada ». Après s'être référé aux arrêts *Paris*, *Saint John Shipbuilding* et *Vauban*, ainsi qu'au Bulletin IT-303, voici la définition qui est retenue de la notion de loyer :

From what was said above, it is clear that rent is generally a fixed payment (usually periodic) for the use of property for a given period of time, after which the right to

160 L'article XII(3)c) prévoit que certains paiements sont exempts de retenues fiscales et se lit comme suit : « c) Les paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un brevet ou d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (à l'exclusion des informations fournies dans le cadre d'un contrat de location ou de franchise). »

161 *Supra*, note 126, et nos commentaires correspondants.

162 ADRC, document n° 9718226, le 14 novembre 1997.

use the property would extinguish (i.e., the right would be reverted back to the owner). In the situation at hand, if XXXXXXXXXXXX still has the right to use the computer program and the previous updates after it ceases to make the annual payments for the updates, maintenance and servicing, it would be hard to say that the annual payments are rents.

Even if the payments paid by XXXXXXXXXXXX annually to the software suppliers were for the right to use the existing computer program and the updates (i.e., when payments cease, XXXXXXXXXXXX cannot use the software any more), such payments would usually be called license fees or royalties instead of rents. It should be noted from the above quotes from different dictionaries and court cases that there are some differences between rent and royalty. Royalty usually refers to a payment based on the use, production, extraction or sale of certain property. It is commonly used in the oil and mining industries representing a payment made to the owner of the land where the oil well or mine is located or to the Crown for the right to extract oil and gas and mineral; in the music industry to the song writers or singers; in the literary circle to the authors of books and articles; or to the inventors of new property or technology. Rent, on the other hand, is usually used to represent a payment for the use of real or tangible personal property.

C'est donc dire que si le logiciel cessait d'être utilisable dès que les paiements s'interrompaient, ces paiements, pourvus qu'ils soient fixes et possiblement périodiques, pourraient alors être considérés comme des loyers et permettre ainsi au paragraphe 212(13) de s'appliquer plutôt que l'alinéa 212(1)d avec l'avantage de permettre au non-résident de s'imposer comme s'il était résident, c'est à dire une imposition suivant ses profits.

Les interprétations véhiculées par les auteurs ne s'aventurent pas beaucoup au-delà de la jurisprudence que nous avons déjà présentée mais nous avons relevé quelques observations dignes d'intérêt. En fait, plusieurs d'entre eux font remarquer à propos de la portée très large de l'alinéa 212(1)d et de ses sous-alinéas que s'ils excluent de leur domaine d'application les produits de ventes, ils tendent à inclure les honoraires de services, ce qui amène un débat parfois épineux qui tente de distinguer la fourniture de savoir-faire de la prestation de services-conseils, en raison du traitement différent que reçoivent ces paiements en vertu de la convention modèle de l'OCDE. D'un point de vue strictement national, cette distinction n'affecte pas notre analyse sous la partie XIII puisque comme nous le verrons bientôt ces deux types de paiements sont clairement assujettis à la retenue fiscale¹⁶³.

163 Voir Robert J. Spindler, « International Taxation of E-Commerce Merchandising », dans *Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference*, 1999 Conference Report (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 2000), 39:1-31, aux pp. 39:21-23; Armstrong, supra, note 46, aux pp. 9:20-24. Plus généralement voir Jinyan Li, « Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 1 » (1999) vol. 47, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1077-1125, aux pp. 1109-11; Li, supra, note 40, aux pp. 1426-28; C. Andrew McAskile, « The Characterization of Computer Software: Canada, the United States, and the OECD Model Tax Convention », article dans la chronique *International Tax Planning* (1999) vol. 47, n° 6 *Revue fiscale canadienne* 1505-24, aux pp. 1515 et suivantes; et Scott L. Scheuermann, « Income and Commodity Tax Aspects of

NOTION ÉTENDUE DE REDEVANCE

Si les sous-alinéas 212(1)d(i) à (v) semblent ajouter à la définition passablement large de l'alinéa 212(1)d), la relation entre sa portion introductive et ses sous-alinéas n'a pas toujours été marquée par le sceau de la clarté. En effet, le libellé de l'alinéa 212(1)d) a été l'objet de plusieurs amendements au cours de son évolution et il nous semble utile ici d'en faire un bref exposé et ce, afin de mieux saisir l'interaction de ces dispositions.

La question a été abordée dans la décision *Farmparts Distributing* que nous avons commentée plus haut¹⁶⁴. La Cour fédérale d'appel s'est posé la question à savoir si l'amendement du libellé en 1968 avait eu pour effet d'enlever la restriction qui avait pour effet de limiter la portée des définitions accessoires des sous-alinéas à des paiements qui se devaient d'être par ailleurs des loyers, des redevances ou des paiements similaires. La réponse fut tout simplement affirmative et la cour trancha donc que les définitions accessoires pouvaient être des paiements autres que ceux décrits dans la partie introductive de l'alinéa 212(1)d)¹⁶⁵. Ce raisonnement fut suivi dans l'arrêt *Hasbro*¹⁶⁶ où le juge en chef Dussault se dit d'accord que les sous-alinéas doivent être interprétés comme ajoutant des éléments et ne sont pas seulement des exemples de ce qui peut constituer un loyer, une redevance ou un paiement similaire¹⁶⁷.

La position de l'Agence sur cette question est conforme. Elle mentionne dans le Bulletin IT-303 qu'il n'est pas nécessaire qu'un paiement satisfasse à l'une des définitions des sous-alinéas de l'alinéa 212(1)d) pour y être assujéti. Il suffit qu'il tombe sous le coup de sa portion introductive¹⁶⁸. Inversement, les paiements envisagés à ces sous-alinéas n'ont pas à constituer des redevances, loyers ou des paiements similaires¹⁶⁹. Finalement, comme nous le verrons dans certaines interprétations, il semble aussi que les sous-alinéas ne créent pas ces catégories mutuellement exclusives de paiement. Il est donc possible qu'un même paiement puisse correspondre à plus d'une définition. Ceci est notamment le cas du sous-alinéa 212(1)d)(i) qui peut, selon l'Agence, comprendre des paiements qui ne seraient pas compris au sous-alinéa 212(1)d)(ii) en raison du fait qu'il n'est pas basé sur l'usage, la production ou les profits¹⁷⁰. Cette interprétation nous semble

Acquiring and Exploiting Technology », dans *Report of Proceedings of the Forty-Third Tax Conference*, 1991 Conference Report (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1992), 45:1-69, aux pp. 45:34-38.

164 *Supra*, note 93, et nos commentaires correspondants.

165 *Ibid.*, à la p. 6160.

166 *Supra*, note 112, et nos commentaires correspondants.

167 *Ibid.*, au paragraphe 18.

168 Le Bulletin IT-303, *supra*, note 155, au paragraphe 5.

169 *Ibid.*, au paragraphe 9.

170 ADRC, document n° 9630040, le 17 septembre 1996.

toutefois discutable, car si le législateur a pris le soin de prévoir un sous-alinéa qui traite du savoir-faire et qu'il a prévu que ce ne serait qu'à certaines conditions que ces paiements seraient assujettis à une retenue fiscale, c'est pour que ces critères opèrent une distinction. Cette interprétation a pour effet d'en rendre inopérant le contenu et donc revient à dire que ces conditions n'ont aucune raison d'être, ce qui va à l'encontre du principe d'interprétation qui veut que le législateur ne parle pas pour rien dire¹⁷¹.

Le sous-alinéa 212(1d)(i) : Paiements faits pour le droit d'utiliser toute chose ?

Ce sous-alinéa est d'une portée très large et vise des paiements faits en contrepartie de certaines formes de propriété intellectuelle. Nous aborderons donc successivement son interprétation dans un contexte général puis nous ferons le point en ce qui a trait aux paiements pour logiciels. Rappelons ici que cette dernière question fait l'objet d'une étude plus exhaustive dans notre deuxième publication.

En général

Sous-alinéa 212(1d)(i) vise donc les paiements :

- (i) en vue d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, appellations, brevets, marques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose.

À la lecture de ce libellé, trois éléments apparaissent immédiatement. Comme dans l'alinéa introductif, des paiements pour un droit d'usage ou d'obtenir le droit d'usage sont visés. De plus, autant que l'alinéa introductif se garde de préciser à quel type de biens les redevances ou les loyers doivent s'appliquer, une liste très spécifique de biens et de droits est dressée, et la plupart d'entre eux constituent de la propriété intellectuelle¹⁷². Parallèlement à cet apparent souci de cibler certains types de propriété, on constate que l'usage contemplé s'applique à tout bien ou toute autre chose¹⁷³. Vu la définition très large de l'expression « bien » au paragraphe 248(1), on peut se demander s'il peut exister une « autre chose » qui ne soit pas déjà un bien suivant la définition. L'arrêt *Manrell*¹⁷⁴ aborde cette question. La Cour fédérale d'appel y a conclu que le « droit de faire concurrence » ne constitue pas un « droit de quelque nature qu'il soit » suivant la définition de

171 Voir aussi la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Schwartz c. Canada*, [1996] 1 RCS 254, où l'on énonce le principe qu'une disposition générale d'une loi fiscale ne peut être utilisée pour contrecarrer une distinction opérée par une disposition plus spécifique.

172 Pour une description de ce qui constitue de la propriété intellectuelle, voir supra, note 46 ainsi que le texte correspondant.

173 Osborne, supra, note 7, aux pp. 425-30.

174 *Manrell c. La Reine*, 2003 DTC 5225 (CAF).

« bien » au paragraphe 248(1). Le juge Sharlow, en étudiant le sens ordinaire à donner au mot « bien », fait les commentaires suivants :

[traduction] a) *Sens ordinaire du mot « biens »*

Dans l'ouvrage intitulé *Principles of Property Law*, 3^e éd. (Scarborough : Carswell, 2000), le professeur Ziff dit ce qui suit au sujet de la question des biens (non souligné dans l'original) (à la page 2) :

Les biens sont parfois qualifiés d'ensemble de droits. Cette simple métaphore est une façon utile d'examiner le concept de base. Elle indique que les biens ne sont pas une chose, mais un droit, ou encore mieux, une collection de droits (sur des choses) qu'il est possible d'exercer contre d'autres personnes. Autrement dit, le mot « biens » signifie un ensemble de relations entre personnes qui se rapportent à la revendication d'objets corporels et d'objets incorporels.

Cette notion de « biens » donne implicitement à entendre que le mot « biens » doit comporter ou entraîner quelque droit exclusif de présenter une demande contre quelqu'un d'autre. Le droit général de faire une chose que n'importe qui peut faire, ou un droit possédé par chacun, n'est pas le « bien » de qui que ce soit¹⁷⁵.

Au-delà de cette question, on constate que le seul autre critère qui vient limiter le domaine d'application de cette disposition est celui qui exige que l'usage soit ou puisse être fait au Canada. Cette condition n'est pas présente dans la portion introductive de l'alinéa 212(1)d) et ceci nous semble fondamental pour distinguer les deux libellés. Alors que l'un prévoit un assujettissement des paiements relatifs à un droit d'usage en fonction de la forme ou de la nature juridique du paiement, l'autre se fie plutôt à la localisation géographique du droit d'usage et, dans une certaine mesure, à la nature du bien ou du droit dont l'usage est concédé.

Si l'on se tourne vers la jurisprudence et les interprétations administratives, on remarque que certains de ces thèmes ont été abordés. Tout d'abord, en ce qui a trait au domaine d'application très large de ce sous-alinéa, ceci fut énoncé pour la première fois dans *Saint John Shipbuilding*¹⁷⁶ où le juge en chef Thurlow remarqua qu'il n'est pas facile d'échapper à la définition du sous-alinéa 212(1)d)(i)¹⁷⁷. Sans pour autant se prononcer sur la question, il est intéressant de noter que la cour s'est demandée si l'existence des autres sous-alinéas n'avait pas pour effet de restreindre la portée du sous-alinéa 212(1)d)(i)¹⁷⁸.

Des exemples d'application du sous-alinéa 212(1)d)(i) comprennent des paiements pour le droit d'utiliser des logos et des marques déposées au titre

175 Ibid., aux paragraphes 24-25.

176 Supra, note 44, à la p. 6275. Ce principe fut approuvé dans *Viceroy*, supra, note 149, aux pp. 353-54.

177 *Saint John Shipbuilding*, supra, note 44, à la p. 6274.

178 Ibid., à la p. 6274.

d'appellations¹⁷⁹ et des techniques de mise en marché de systèmes d'échappement au titre de plan ou de procédé¹⁸⁰. Il existe aussi des exemples de cas où l'on s'est fondé sur le concept d'usage « d'autre chose » afin de conclure à l'assujettissement à ce sous-alinéa.

Dans *Saint John Shipbuilding*, la cour a opiné qu'il n'était pas concevable que la concession de l'usage illimité de rubans magnétiques contenant des informations techniques non confidentielles soit assimilable à l'utilisation d'un brevet, d'un droit d'auteur ou d'un procédé secret selon le sous-alinéa 212(1)d(i) mais qu'il pouvait bien s'agir « d'autre chose » suivant cette disposition¹⁸¹. Plus récemment, dans *Brad-Lea Meadows*, des frais d'adhésion à une association d'hôteliers comprenaient aussi bien le droit de bénéficier de services que de faire usage de logos ou d'appellations. La cour décida que l'on ne pouvait pas faire un « usage » de services et que le sous-alinéa 212(1)d(i) ne pouvait assujettir des paiements pour des services à une retenue fiscale¹⁸². Par ailleurs, dans une interprétation technique, l'Agence a appliqué la notion « d'autre chose » afin d'assujettir des paiements effectués pour l'usage du nom d'un joueur de hockey au sous-alinéa 212(1)d(i)¹⁸³.

Cette conception restrictive sous certains aspects de la nature de l'usage qui peut être fait pour les fins de ce sous-alinéa se trouve non seulement à exclure les paiements pour les services de son domaine d'application mais aussi les paiements effectués pour l'acquisition du bien ou du droit en cause. Le raisonnement sous-jacent à cette limitation semble tirer son origine du fait qu'une transaction ayant pour objet l'acquisition d'un droit de propriété en comprend forcément plus que le simple usage et ne peut donc se résumer à cet unique objet. Un autre raisonnement vient opérer une analogie entre les paiements faits au titre de revenu ou au titre de capital. Comme nous en avons déjà discuté le mérite, nous n'y reviendrons pas, sauf pour réitérer notre position à l'effet que cette analogie repose sur de mauvaises prémisses. Ainsi, dans *Farmparts*, il fut décidé que la cession d'un droit exclusif de mettre en marché sur un territoire déterminé — donc un droit exclusif de distribution — d'une plieuse de système d'échappement ne constituait pas un droit d'usage au sens du sous-alinéa 212(1)d(i). En effet, le distributeur ne faisait aucun usage de la machinerie spécialisée en cause : il l'achetait pour fins de revente. Il ne pouvait donc se trouver à acheter ou payer pour un droit d'usage¹⁸⁴. Il est intéressant de noter que l'entente en cause ne prévoyait nullement l'achat de cette machinerie mais uniquement des droits de distribution. Ceci peut sembler paradoxal puisque le distributeur n'ayant pas acquis de machinerie, il ne pouvait de toute façon en

179 Voir *Farmparts*, supra, note 93, à la p. 6160.

180 Ibid., à la p. 6161.

181 Supra, note 44, à la p. 6275.

182 Supra, note 124, aux pp. 1270-71.

183 ADRC, document n° 9411705, le 7 novembre 1994.

184 Supra, note 93, à la p. 6161.

faire l'usage. Par contre, il acquerrait le droit d'en faire la distribution et il allait faire certainement « usage » de ce droit. Il semble que la Cour fédérale d'appel considère que les droits économiques rattachés à un bien ne constituent pas en soi un « bien » ou « autre chose » pour les fins du sous-alinéa 212(1)d)(i) alors même que la définition de « bien » au paragraphe 248(1) comprend pourtant un droit¹⁸⁵.

Dans *Grand Toys*, une approche similaire fut retenue. Il était alors question, rappelons-le, de paiements pour commission d'achat de jouets et des droits de distributions de ceux-ci au Canada. La cour fait de même remarquer que rien n'avait été fabriqué au Canada en utilisant les appellations en cause et que les jouets qui avaient été acquis avaient été vendus. L'entente prévoyait d'ailleurs que le distributeur pouvait faire usage du matériel publicitaire fourni par le fabricant mais pas de ses droits d'auteur ou d'autres droits sur ses marques de commerce. La cour explique alors que des paiements pour droits de distributions devraient plutôt être qualifiés de paiements au titre de capital plutôt que de redevances. On retrouve donc ici encore de façon un peu moins explicite le concept de vente¹⁸⁶.

L'Agence semble aussi accepter l'idée que dans certaines circonstances ou, à certaines conditions, la vente d'un bien ou d'un droit ne soit pas assimilée à la concession d'un droit d'usage pour les fins du sous-alinéa 212(1)d)(i). Si l'on se fie au Bulletin IT-303, il apparaît que l'Agence accepte de ne pas assujettir les montants payés en contrepartie de l'achat intégral d'un brevet¹⁸⁷. De plus, elle accepte que les paiements versés pour le transfert intégral des droits dans un permis¹⁸⁸ ne soient pas assujettis. Toutefois, si ces produits de vente sont fonction de l'usage ou de la production du brevet ou de la licence, le Bulletin explique¹⁸⁹ que ces paiements seront soumis au sous-alinéa 212(1)d)(v) qui est commenté plus bas.

Sur la question des transferts de licence, une interprétation technique¹⁹⁰ s'est en partie prononcée sur le cas de l'achat par une société mère américaine des actifs d'une autre société étrangère comprenant l'ensemble des droits afférents à une licence. Ces coûts d'acquisition étaient par la suite répartis dans ses filiales dont la filiale canadienne qui devait alors effectuer une « contribution » à sa société mère. La réponse de l'Agence sur l'assujettissement de ces contributions au sous-alinéa 212(1)d)(i) varie suivant la nature des droits acquis par la filiale canadienne : dans l'éventualité où elle peut utiliser la licence de sa société mère sans en avoir tous les

185 Voir Armstrong, supra, note 46, à la p. 9:13. Il ajoute à ce sujet qu'il n'est pas clair que cette définition étende véritablement le sens du terme « bien » en raison du fait qu'avant même l'adoption de cette définition, ce terme était interprété comme faisant référence à l'ensemble des droits qui reviennent au propriétaire.

186 *Grand Toys*, supra, note 100, à la p. 1063.

187 Supra, note 155, au paragraphe 12a).

188 Ibid., au paragraphe 12b). Il s'agit là à notre avis d'une traduction imprécise de l'expression « licence » qui est mieux décrite par l'expression « licence » en français.

189 Ibid., au paragraphe 12.

190 ADRC, document n° AC58456, le 11 septembre 1989.

attributs, une portion de la contribution serait alors considérée comme un paiement pour l'usage d'un droit et sujet à une retenue fiscale. Rappelons ici la position de l'Agence à l'effet que le sous-alinéa 212(1)d(i) s'applique sans égard au fait qu'un paiement soit unique ou forfaitaire¹⁹¹. Finalement, la seule méthode sûre afin d'éviter la retenue fiscale serait pour la filiale canadienne de conclure un contrat distinct prévoyant la cession de tous les droits dans la licence. Si cette technique a le mérite d'être sûre, nous doutons de sa faisabilité sur le plan économique. Il est douteux qu'une multinationale accepte de céder en propriété exclusive sa propriété intellectuelle à ses filiales, uniquement pour limiter sa charge de retenue fiscale à leur niveau. Il est certain que d'autres considérations économiques et commerciales joueront alors.

Dans une autre interprétation technique¹⁹², l'Agence a confirmé qu'un paiement unique pour obtenir le droit d'utiliser et de revendre de l'information technique ou de la céder par la suite ne serait pas considéré comme un droit d'usage et ne serait donc pas soumis au sous-alinéa 212(1)d(i). Paradoxalement, l'interprétation mentionne que le ministère considère que de l'information technique n'est pas susceptible d'un transfert ou d'une acquisition, pour les fins du sous-alinéa 212(1)d(v) du moins. En outre, on explique qu'une cession moindre des droits afférents entraînerait l'application du sous-alinéa 212(1)d(i) et ce, malgré le fait que le sous-alinéa 212(1)d(ii) dont nous parlerons bientôt traite de ce genre d'information¹⁹³.

Un dernier principe qui semble se dégager de la jurisprudence est incident aux situations où l'on retrouve des paiements uniques ou forfaitaires. Il a été énoncé, dans les arrêts *Quality Chekd*¹⁹⁴ et *Farmparts*¹⁹⁵, qu'il incombe au ministère de faire la preuve, dans les cas où seulement une portion des paiements étaient sujets à une retenue fiscale, des montants effectivement assujettis, sous peine de voir la cotisation annulée. À notre avis, il s'agit plutôt d'une question de preuve que d'une règle de droit¹⁹⁶. En effet, la décision aurait tout aussi bien pu être à l'effet de déférer la cotisation au ministre pour qu'il cote de nouveau en fonction du jugement. Ceci fut d'ailleurs le cas dans *Brad-Lea Meadows*¹⁹⁷. Il n'y va donc pas de la substance même des règles prévues à l'alinéa 212(1)d, mais plutôt de la façon de les faire valoir devant un tribunal.

191 Le Bulletin IT-303, supra, note 155, au paragraphe 10. Cette position est d'ailleurs conforme à nos remarques préliminaires au début de cette section concernant le fait que le sous-alinéa 212(1)d(i) assujettit les paiements en fonction de la nature du bien ou du droit dont l'usage est concédé plutôt que la forme ou les modalités des paiements.

192 ADRC, document n° 9419135, 7 avril 1995.

193 À ce sujet, voir nos commentaires correspondant aux notes 170 et 171.

194 Supra, note 121, à la p. 5306.

195 Supra, note 93, à la p. 6162.

196 Pour une vue à l'effet contraire voir Armstrong, supra, note 46, aux pp. 9:35-36.

197 Supra, note 124, à la p. 1271.

Partant de ces principes généraux, examinons à présent comment ils ont été appliqués à l'endroit des paiements pour logiciels.

Cas particulier des paiements de logiciels

Le lien entre les paiements de logiciels et le sous-alinéa 212(1)d(i) provient d'abord et avant tout du fait que depuis la décision de la Cour suprême dans l'affaire *Apple Computer*¹⁹⁸ puis de l'amendement à la LDA, les logiciels sont considérés comme sujets à des droits d'auteur au même titre qu'une œuvre littéraire. Ces droits comprennent donc des droits de production et de reproduction et comprennent aussi le droit de céder en tout ou en partie ces droits¹⁹⁹. Bien que le sous-alinéa 212(1)d(i), contrairement à l'exception prévue au sous-alinéa 212(1)d(vi), dont nous traiterons dans notre prochaine publication, ne stipule pas à son libellé qu'il s'applique aux paiements pour l'usage de droits d'auteurs, il s'agit tout de même de droits, de propriété ou d'autre chose qui sont potentiellement soumises au sous-alinéa 212(1)d(i). De fait, l'Agence considère qu'il s'agit de droits afférents à un procédé de fabrication ou à une formule secrète²⁰⁰ ce qui lui permet de conclure à l'assujettissement de certains paiements de logiciels.

Il est important de saisir que seuls certains droits protégés par la LDA font l'objet de l'exemption du sous-alinéa 212(1)d(vi). Bien que d'autres droits sont protégés en vertu de cette loi ou d'autres lois ayant pour objet la protection de la propriété intellectuelle²⁰¹, ce ne sont pas des droits d'auteurs. Les paiements afférents à leur usage, ne pouvant profiter de l'exemption du sous-alinéa 212(1)d(vi), risquent donc fort d'être assujettis en vertu du sous-alinéa 212(1)d(i). Par exemple, un emballage de jeux de société peut jouir d'une protection en vertu de la Loi sur les dessins industriels²⁰² mais des paiements pour en faire l'usage au Canada seront sujets à une retenue fiscale, car ces designs ne sont pas protégés par des droits d'auteur²⁰³.

Une fois en présence d'un logiciel, il faut être conscient que sa mise en marché, comme la plupart des formes de propriété intellectuelle, se fait par le biais d'octroi d'une licence d'utilisation²⁰⁴ plutôt que par vente pure et simple. Si vente il y a,

198 *Apple Computer c. Mackintosh Computers*, [1990] 2 RCS 209.

199 À cet effet, voir *Angoss*, supra, note 126, aux paragraphes 20 à 23.

200 ADRC, document n° 9119226, le 13 février 1992; ADRC, document n° 9337485, le 6 juin 1994; ADRC, document n° 4M09680-29, le 10 février 1994; ADRC, document n° 9502165, le 26 avril 1995; ADRC, document n° 9630040, le 17 septembre 1996; ADRC, document n° 2002-0135765, le 16 mai 2002.

201 Voir les différentes lois auxquelles nous référons dans la section « Notion de redevance : Aspects juridiques », ci-dessus.

202 Supra, note 51.

203 ADRC, document n° 9123897, le 4 mars 1992.

204 Du moins, c'est la position de l'agence. Voir ADRC, document n° 9308505, le 23 juin 1993. L'avantage de procéder ainsi est de permettre au créateur du logiciel de conserver un meilleur

l'Agence accepte que le sous-alinéa 212(1)d)(i) ne s'applique pas. Pour qu'il y ait vente, il doit donc y avoir disposition de tous les droits dans le logiciel²⁰⁵. La concession d'une licence d'utilisation perpétuelle, exclusive ou non, n'équivaudrait pas selon l'Agence à une vente²⁰⁶. Par analogie à la position administrative adoptée par l'Agence en matière de déduction pour amortissement, les critères retenus pour reconnaître la vente d'un logiciel comprennent :

In connection with acquiring ownership to computer software, in our view, software is owned by the creator of the software or by a person who acquires the software in an outright sale. An outright sale of computer software can only occur, in our view, where there has been an absolute transfer of all intellectual property interests in the software and where the transferee obtains an unrestricted right to sell or lease the software. An outright sale does not arise where the transferor or any party other than the transferee maintains priority rights, or, where the transferee has committed itself to restrictions not normally associated with ownership such as restrictions regarding secrecy²⁰⁷.

Dans une autre interprétation technique²⁰⁸, l'Agence adopte une interprétation plus litigieuse à notre avis puisqu'elle avance l'idée qu'il faut recourir à une approche basée sur le résultat économique des transactions entre les parties plutôt que sur les faits juridiques intervenus entre elles²⁰⁹. Les faits étaient les suivants : une société non résidente américaine avait contre redevances cédé son droit de produire un logiciel à une société résidente au Canada. Cette dernière avait alors imparti à la société américaine la fonction de production des logiciels. La beauté de la chose provenait donc du fait que les redevances étaient exemptes de retenues fiscales puisque satisfaisant à la condition du sous-alinéa 212(1)d)(vi). Par contre, l'exercice du droit de reproduction était délégué dans un sens économique à la société américaine. La position de l'Agence était à l'effet que la société canadienne n'avait fait qu'acquérir pour fin de revente un certain nombre de logiciels. Remontant à 1994, cette conclusion n'est pas surprenante et nous croyons qu'elle

contrôle du produit de son travail. Voir Armstrong, supra, note 46, à la p. 9:37. De plus, la propriété intellectuelle est infiniment divisible, de sorte qu'il est généralement plus lucratif d'accorder un grand nombre de licences que de s'en départir. Voir Scheuermann, supra, note 163, à la p. 45:39.

205 ADRC, document n° ACC8480, le 8 novembre 1989.

206 ADRC, document n° 9337485, le 6 juin 1994; ADRC, document n° 9421895, le 17 janvier 1995; ADRC, document n° 9425035, le 15 décembre 1994; ADRC, document n° 9430560, le 13 décembre 1994; ADRC, document n° 9500705, le 8 mai 1995; ADRC, document n° 9502165, le 26 avril 1995.

207 ADRC, document n° 9527785, le 11 décembre 1995. Aussi au même effet, ADRC, document n° 9638527, le 11 décembre 1996.

208 ADRC, document n° 9108855, le 3 août 1994.

209 À ce sujet nous vous renvoyons à nos commentaires relativement à l'approche retenue par la Cour suprême dans les arrêts *Ludco*, supra, note 110, et *Shell*, supra, note 151, contrairement à l'arrêt *Bronfman Trust*, supra, note 109. Voir, supra, nos commentaires correspondant aux notes 109 et 110.

serait difficilement soutenable aujourd'hui en raison des décisions de la Cour suprême qui mettent l'accent sur la forme juridique des transactions plutôt que sur la réalité économique de celles-ci. Même si le résultat de l'analyse est identique suivant les deux raisonnements dans cette situation particulière, cela ne pourra être toujours le cas. Nous ne considérons donc pas que cette interprétation technique puisse faire autorité pour soutenir la proposition suivant laquelle il faut aller au-delà de la réalité juridique d'une transaction pour la qualifier de vente.

Outre la manière dont l'Agence conçoit les conditions dans lesquelles elle sera disposée à reconnaître l'existence d'une vente, elle distingue deux types de transactions pour lesquelles elle considérera que les paiements sont assujettis à la retenue fiscale du sous-alinéa 212(1)d)(i)²¹⁰ :

1. Premièrement, on dénote les paiements faits par un utilisateur ultime du logiciel pour son usage personnel;
2. Deuxièmement, ceux qui sont effectués par un distributeur canadien en vertu d'une entente avec un non-résident selon laquelle il se voit céder le droit :
 - a. de céder à des utilisateurs ultimes le droit de faire usage d'un logiciel;
 - b. de céder à d'autres distributeurs canadiens ce même droit.

Comme le cas de l'utilisateur direct d'un logiciel nous semble cadrer très clairement dans le libellé du sous-alinéa 212(1)d)(i), nous nous tournerons immédiatement à l'étude des paiements pour droits de distribution. À cet égard, nous avons vu lors de notre étude de l'arrêt *Farmparts* et *Grand Toys*²¹¹ qu'un droit d'acheter et revendre un bien sur un territoire déterminé ne constitue pas un droit d'usage de ce bien. Dans le domaine des paiements de logiciels, on suit une approche diamétralement opposée²¹². On peut toutefois tenter d'expliquer cette différence par le fait que la jurisprudence se prononçait sur des cas de paiements uniques alors que l'Agence semble adopter comme prémisse qu'elle est devant une série de paiements. Si de tels paiements sont fonction du nombre de logiciels vendus, il est alors clair que nous sommes en présence de redevances suivant la définition du paragraphe introductif de l'alinéa 212(1)d), il n'est donc plus question de la concession d'un droit d'usage pour les fins du sous-alinéa 212(1)d)(i).

Dans des transactions mettant en cause des droits exclusifs de distribution de logiciels spécialisés au Canada ou des droits de sous-distribution²¹³ exclusifs,

210 ADRC, document n° ACC9293, le 2 août 1990.

211 Sous la section « En général », ci-dessus.

212 Dans ADRC, document n° 9308505, le 23 juin 1993, l'Agence énonce qu'elle traite généralement les paiements pour droits de distribution comme étant sujets à une retenue fiscale. Dans ADRC, document n° AC589645, le 26 janvier 1990, l'Agence explique qu'elle considère que dès qu'un créateur de logiciel concède moins que le droit de propriété de son logiciel, donc dès qu'il consent une licence de distribution, il ne peut que concéder un droit d'usage. Le paiement sera donc sujet à la retenue en vertu du sous-alinéa 212(1)d)(i).

213 C'est à dire le droit pour un premier distributeur de désigner un deuxième niveau de distributeurs.

l'Agence s'est dite d'avis²¹⁴ que les paiements périodiques assujettis à la partie XIII devraient être attribués, pour les fins de l'application de conventions fiscales, en partie au droit d'user du logiciel et en partie au droit de le distribuer. Si le distributeur n'a pas de droits exclusifs, la totalité des paiements doit être considérée comme ayant été versée en contrepartie du droit d'utilisation du logiciel.

Cette distinction n'est pas telle quelle pertinente pour nos fins puisque dans tous les cas, une retenue fiscale s'applique. Toutefois, dans l'hypothèse où ces paiements ne seraient pas soumis à l'alinéa 212(1)d), par exemple s'il s'agissait de paiements forfaitaires, cette approche nous mènerait aux résultats suivants : dans le cas de la concession d'un droit exclusif de distribution, le paiement serait en partie exempt de retenue fiscale car il serait partiellement attribuable à un droit d'usage du logiciel (soumis au sous-alinéa 212(1)d)(i)) et en partie attribuable au droit exclusif de distribution.

Dans l'alternative où le droit de distribution n'est pas exclusif, la totalité du paiement serait alors attribuable à un droit d'usage du logiciel et donc soumis dans son intégralité au sous-alinéa 212(1)d)(i).

À la lumière du raisonnement adopté dans les arrêts *Farmparts* et *Grand Toys*, cette répartition nous semble dénuée de fondement et foncièrement incompatible avec le raisonnement adopté dans ces décisions. Si un droit de distribution exclusif n'inclut pas de droit d'usage au motif que le distributeur ne fait qu'acquérir le droit d'acheter pour fins de revente et non d'utilisation personnelle du produit ou du logiciel, nous ne comprenons pas pourquoi un distributeur non-exclusif acquerrait plus un droit d'utilisation du logiciel que le distributeur exclusif. De fait, la position de l'Agence revient à dire que le distributeur non-exclusif n'acquiert pas de droits de distribution puisqu'elle considérerait que la totalité du paiement serait imputable à un droit d'usage. À notre avis, de telles conclusions ne doivent s'appuyer que sur une étude des rapports contractuels entre le distributeur canadien et le non-résident. Rien ne permet selon nous de présumer qu'un distributeur, exclusif ou non, se voit céder autre chose que des droits de distribution lorsqu'il signe une entente de distribution.

Nos propos trouvent écho dans la décision *Syspro Software Ltd. c. R*²¹⁵. Cette affaire met précisément en cause des paiements « mixtes » pour des droits de distribution et de reproduction de logiciels au Canada. La cour fut clairement d'avis que les paiements pour les droits de distributions ne devaient pas être dissociés²¹⁶ de ceux pour droit de reproduction au Canada et ainsi ne sont pas sujets au sous-alinéa 212(1)d)(i) car tombant sous l'exemption prévue au sous-alinéa 212(1)d)(vi) que nous aborderons dans notre prochaine publication. Elle mentionne toutefois en *obiter* que si le contribuable avait fait un usage interne du logiciel plutôt qu'une simple « revente » de ce dernier, l'alinéa 212(1)d)(i) aurait probablement trouvé

214 ADRC, document n° 9630030, le 17 septembre 1996.

215 2003 TCC 498. Avis d'appel en cour fédérale d'appel déposé le 28 juillet 2003, dossier n° A-353-03.

216 Ibid., au paragraphe 24.

application²¹⁷. Étant donné que la cause a été portée en appel, nous nous réservons l'opportunité de la commenter ultérieurement. Nous nous limiterons pour le moment à affirmer que si nous sommes en accord avec son dispositif, les propos *obiter* du juge Garon concernant un simple droit d'utilisation méritent d'être nuancés, ce que nous ferons lors de notre prochaine publication à l'occasion de notre analyse du sous-alinéa 212(1)d)(vi).

Finalement, l'Agence émettait une lettre d'interprétation²¹⁸ concernant une situation dans laquelle une société américaine développait un logiciel qui était par la suite entreposé dans une base de donnée de sa filiale canadienne. Cette filiale pouvait en vertu d'une entente produire et vendre des copies du logiciel ou alors conclure des ententes subsidiaires de licence. Une redevance basée sur le montant des ventes de la filiale était alors versée à la société américaine. Dans son analyse, l'Agence souligne le fait que lorsque plusieurs droits sont concédés à l'égard d'un logiciel, il est souvent difficile de faire la répartition des sommes versées en contrepartie. Si certains droits, comme les paiements pour le droit de produire ou reproduire le logiciel, seront exempts de retenus fiscaux en vertu du sous-alinéa 212(1)d)(vi), cela ne sera pas toujours le cas. Comme en l'espèce les paiements sont basés sur le montant de frais perçus par la filiale pour le droit d'utiliser le logiciel, ils satisfont ainsi à la définition générale de redevances à l'alinéa 212(1)d). Il n'est donc pas pertinent de se demander si un droit d'usage est ou non concédé à la filiale. Par contre, l'Agence considère que le fait que les paiements sont en fonction des frais d'utilisation perçus plutôt que du nombre de copies effectuées à partir de « l'original » indique que les paiements ne sont pas afférents à la production ou reproduction du logiciel mais sont imputables aux droits de licence concédés aux clients. Dans l'hypothèse où c'est la société américaine qui effectue les copies du logiciel, l'Agence opine qu'à ce moment, les paiements qu'elle reçoit de sa filiale ne peuvent alors être imputables à la production ou la reproduction des logiciels. L'Agence conclut en précisant qu'il est difficile de généraliser et qu'il faut s'en remettre au libellé de chaque entente afin de bien classer les paiements. On constate donc que dans les cas où un contrat est silencieux quant à la répartition des paiements transfrontaliers entre les divers droits consentis, l'Agence tend à se fier à des éléments circonstanciels afin d'en arriver à une répartition. L'Agence a d'ailleurs récemment rétracté en partie cette interprétation en affirmant qu'il n'y avait pas lieu de distinguer le paiement pour les droits de distribution dans des circonstances similaires²¹⁹. Cela ne semble pourtant pas l'avoir découragée de porter en appel le jugement rendu dans *Syspro*.

En dernier lieu, l'Agence s'est prononcée²²⁰ sur l'assujettissement des paiements pour de la maintenance logicielle au sous-alinéa 212(1)d)(i). De façon générale,

217 Ibid., au paragraphe 28.

218 ADRC, document n° 9410795, le 16 novembre 1994.

219 ADRC, document n° 2002-0147545, le 30 octobre 2002.

220 ADRC, document n° AC59047, le 6 avril 1990; ADRC, document n° AC58533, le 31 août 1989.

l'Agence ne considèrera pas que des sommes versées à un non-résident pour des services fournis, tel l'accès à un service téléphonique direct, en relation avec une licence d'utilisation de logiciel font partie de la redevance qui est assujettie à la partie XIII si deux conditions sont respectées. D'une part, la fourniture de ces services doit être facultative, c'est-à-dire que le défaut de se prévaloir de ces services ne doit pas être un défaut d'exécution des obligations du concessionnaire au terme du contrat de licence. Ensuite, la contrepartie payée au non-résident doit être raisonnable eu égard au montant de redevances versées aux termes de la licence d'utilisation. Il sera toujours préférable qu'une entente de maintenance distincte de celle de licence soit conclue ou alors que l'entente de licence qui comprend les paiements de maintenance soit explicite quant aux montants qui y seront imputables. Il est important de noter que l'Agence considère que les paiements pour les mises à jour sont considérés comme des paiements pour l'usage car ils sont de la même nature que ceux effectués suivant la licence d'utilisation du logiciel²²¹.

Dans les cas où les frais de maintenance comprennent aussi bien les mises à jour du logiciel que du manuel d'utilisation, l'Agence considère que la proportion de ces paiements qui est imputable à la documentation technique doit être considérée comme négligeable²²².

Le sous-alinéa 212(1)d(ii) : Savoir-faire

Le sous-alinéa 212(1)d(ii) se lit ainsi :

- (ii) pour des renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques lorsque la somme totale payable à titre de contrepartie pour ces renseignements dépend en totalité ou en partie :
 - (A) de l'utilisation qui doit en être faite ou de l'avantage qui doit en être tiré,
 - (B) de la production ou de la vente de marchandises ou de services,
 - (C) des bénéfices.

Contrairement au sous-alinéa 212(1)d(i) qui traite d'une panoplie de types de propriété intellectuelle, le sous-alinéa 212(1)d(ii) se limite à assujettir certains paiements relatifs à des renseignements sur des connaissances industrielles commerciales ou scientifiques, plus communément appelés savoir-faire. Non seulement cet alinéa est très spécifique quant à l'objet des paiements mais tout autant quant à leurs modalités. En effet, ceux-ci doivent dépendre de l'utilisation,

221 ADRC, document n° ACC8480, le 8 novembre 1989; ADRC, document n° MR91_339.340, le 6 mars 1991. Toutefois, dans les cas où la maintenance consiste en la création de code informatique qui sera propriété du résident par la suite, les paiements seront considérés comme des honoraires pour services rendus. Voir Gregory P. Brennan et Deirdre M. Choate, « Where Is the E-Tax? », dans *2000 Prairie Provinces Tax Conference* (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 2000), tab 9, aux pp. 17-18.

222 ADRC, document n° 9409740, le 20 avril 1994.

de la production ou des bénéfiques²²³. En ce sens, ces paiements sont similaires à des redevances puisque l'élément de dépendance que nous décrivions plus haut comme caractéristique de cette notion doit être présent.

Les raisons qui ont amené cette apparente duplication dans les facteurs d'assujettissement de l'alinéa 212(1)d) et de son sous-alinéa 212(1)d)(ii) ont pour origine un débat sur la notion de « bien ». En effet, des années durant, la common law ne reconnut pas que le savoir-faire pouvait faire l'objet d'un droit de propriété : il ne s'agissait en somme que d'une institution contractuelle pour laquelle la violation d'une obligation de confidentialité n'entraînait qu'un recours en dommage et intérêts contre son auteur²²⁴. Cette exclusion du savoir-faire de la notion de bien a eu pour conséquence que les paiements effectués à des non-résidents pour du savoir-faire n'étaient pas assujettis à une retenue fiscale, compte tenu du libellé dans la version de 1952 de l'alinéa 212(1)d)²²⁵.

Ce débat eut lieu dans l'affaire *Quality Chekd*²²⁶. De fait, la cour fut d'avis que l'information en cause qui consistait en des conseils de mise en marché et de production, des analyses de laboratoire, la préparation de programmes de publicité et des séminaires de formation ne constituait pas un bien au sens de la Loi, ni même « autre chose²²⁷ ». La cour hésite cependant à qualifier ces prestations de services plutôt que de savoir-faire en indiquant que puisque ni les uns ni l'autre n'étaient alors assujettis²²⁸ à une retenue fiscale, distinguer les deux devenait une question académique.

223 Selon un auteur, le fait que les paiements dépendent d'un autre type de facteur, tel un taux horaire, serait suffisant pour les extraire du domaine d'application de ce sous-alinéa. Voir Scheuermann, supra, note 163, aux pp. 45:36-37.

224 Pour un exposé plus détaillé de cette question voir Armstrong, supra, note 46, aux pp. 9:8-9 et 9:12-14.

225 Le sous-alinéa 106(1)d)(iii) se lisait ainsi :

106. (1) Toute personne non-résidente doit payer un impôt [...], à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement [...]

d) du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement, y compris, mais sans restreindre la généralité de ce qui précède, tout semblable paiement

(i) pour l'usage, au Canada, de biens,

(ii) à l'égard d'une invention utilisée au Canada, ou

(iii) pour tous biens, marque de commerce, modèle ou autre chose utilisés ou vendus au Canada.

Toutefois, Armstrong, supra, note 46, aux pp. 9:20-21, est d'avis que cet argument ne tiendrait plus devant le libellé actuel en raison du fait que le sous-alinéa 212(1)d)(i) est rédigé en termes plus large. Notre position à l'effet contraire se base sur la maxime d'interprétation des lois *expressio unius, exclusio alterius* telle qu'elle s'illustre dans l'arrêt *Schwartz*, supra, note 171.

226 Supra, note 121, et nos commentaires correspondants.

227 Ibid., aux pp. 5305-6.

228 Ce n'est plus le cas vu les sous-alinéas 212(1)d)(ii) et (iii).

C'est donc suite à cette décision que le libellé de l'actuel sous-alinéa 212(1)d)(ii) fut adopté. Quant au sens à donner au concept de savoir-faire ou plus spécifiquement des « renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques », l'arrêt *Hasbro*²²⁹ s'est penché sur la question. Rappelons-le, cette décision mettait en cause des commissions d'achat pour des jouets. Dans le cadre de leurs fonctions, les acheteurs à commission avaient le devoir de fournir à leur mandant canadien divers renseignements concernant les dates de livraison et les connaissances, de même que des informations concernant des nouvelles opportunités d'affaires outre-mer, tant au niveau des produits que des nouveautés technologiques. Afin de répondre à cette question, la cour se réfère à la définition de savoir-faire contenue au paragraphe 11 du commentaire à l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE (1997) et qui s'inspire de celle retenue par l'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Intellectuelle :

Le « know-how » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou procédé; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique.

La cour se déclare alors satisfaite que le législateur avait l'intention d'assujettir à la retenue fiscale les paiements pour le savoir-faire en adoptant le sous-alinéa 212(1)d)(ii)²³⁰. À ce titre, il est de l'essence de la fourniture de savoir-faire que des connaissances non-divulguées soient imparties à quelqu'un d'autre. Par conséquent, le tribunal fut d'avis que les renseignements transmis par les acheteurs n'étaient que des données commerciales de nature générale sur les transactions effectuées pour le compte de leur mandant²³¹.

Si l'on se tourne vers l'interprétation administrative, on constate que l'Agence interprète de façon très large la notion de connaissances techniques. Elle y voit :

une somme versée en échange de connaissances, d'aptitudes ou de méthodes spéciales qui sont jugées avantageuses dans l'exploitation d'une entreprise particulière. Il peut s'agir de connaissances techniques nées de l'expérience, de compétences ou de recherches qui se concrétisent dans des bleus, des esquisses, des devis, des plans d'aménagement d'usines, des dessins, des formules ou des procédés secrets²³².

229 *Supra*, note 112, ainsi que nos commentaires correspondants.

230 Voir *Hasbro*, *supra*, note 112, aux paragraphes 31 et 32. Voir aussi Osborne, *supra*, note 7, aux pp. 430-32.

231 *Hasbro*, *supra*, note 112, au paragraphe 34. Il est à noter que certains auteurs souscrivent à l'interprétation administrative et considèrent que plus que de la fourniture de savoir-faire est assujettie au sous-alinéa 212(1)d)(ii). Voir Li, *supra*, note 163, aux pp. 1114-15.

232 Le Bulletin IT-303, *supra*, note 155, au paragraphe 3.

Cette approche a été retenue dans deux interprétations techniques, mais semble contredite par une troisième, paradoxalement antérieure à celles-ci. Tout d'abord²³³, dans le cadre de ristournes versées par une société canadienne offrant des services dans le domaine immobilier à une société non résidente pour les clients qu'elle lui référerait et qui signaient des baux avec ses propres clients, l'Agence s'est dite d'avis que le sous-alinéa 212(1)d(ii) pouvait s'appliquer à de tels paiements. Pourtant, ces renseignements ne constituent pas du savoir-faire suivant la définition retenue par la cour dans *Hasbro*. De plus, il est discutable que ces paiements soient basés sur l'utilisation puisque la ristourne versée au non-résident était égale à la moitié de la prime versée à la société canadienne pour la référence d'un locataire. Si dans un sens, la société canadienne fait un usage du renseignement et que la ristourne versée au non-résident est fonction de ses profits puisque la société canadienne tire son profit de ses services de référence, on peut voir là aussi une somme fixe qui devrait tout aussi bien échapper à la retenue fiscale.

Une position similaire a été retenue par l'Agence²³⁴ en ce qui a trait au versement d'une commission à un non-résident. La contrepartie de ce paiement est la transmission de l'identité d'un client potentiel de la société canadienne. Il est précisé que le non-résident n'est pas impliqué dans la mise en marché des produits de la société canadienne mais agit simplement à titre d'intermédiaire, usant de ses contacts et de son expertise dans un marché étranger. L'Agence est d'avis qu'il s'agit là d'un paiement pour une information concernant une expérience à caractère industriel ou commercial. De plus, elle considère que dans la mesure où les faits démontrent que l'on est en présence d'une fourniture d'information plutôt qu'une prestation de services commerciaux qui seraient potentiellement visés par le sous-alinéa 212(1)d(iii), l'exception prévue à ce dernier concernant la négociation d'un contrat ou la vente de biens (que nous verrons plus en détail dans la prochaine section) ne saurait s'appliquer. C'est donc dire qu'outre le fait que cette interprétation va à l'encontre de la décision *Hasbro* quant à l'étendue à donner au concept de savoir-faire, elle permet de contourner l'exemption du sous-alinéa 212(1)d(iii) à l'endroit de certaines transactions. Ceci n'est pas sans rappeler la position de l'Agence quant à la possibilité qu'un paiement pour du savoir-faire soit assujéti par le sous-alinéa 212(1)d(i) plutôt que (ii)²³⁵.

Pourtant, dans une interprétation antérieure²³⁶, l'Agence avait accepté l'idée que des frais fixes versés à un non-résident pour de la formation technique suivie à l'étranger ne pouvaient constituer des paiements pour du savoir-faire. Les raisons invoquées étaient que le savoir transmis en cause n'avait pas un caractère secret ou confidentiel et que les frais de participation ne dépendaient pas de l'utilisation qui serait faite ultérieurement par les participants à la formation.

233 ADRC, document n° 9419675, le 11 avril 1995.

234 ADRC, document n° 9323355, le 18 octobre 1993.

235 Voir nos commentaires correspondant à la note 170.

236 ADRC, document n° 922179A, le 16 mars 1993.

Par ailleurs, l'Agence considère que règle générale, la retenue fiscale du sous-alinéa 212(1)d(ii) s'appliquera sans égard au lieu d'où sont tirés les renseignements ou du lieu où l'on en fera usage. Elle l'appliquera aussi sans égard au fait que l'information est effectivement ou non utilisée²³⁷. Par contre, elle ne considère pas que la production ou les bénéfices en fonction desquels les paiements doivent varier doivent être ceux du payeur (donc du bénéficiaire du savoir-faire), contrairement à ce que nous avons vu pour le cas des redevances²³⁸. Cette position nous paraît donc fort discutable et à notre connaissance n'a pas encore fait l'objet d'un débat judiciaire.

Finalement, l'Agence se dit d'accord avec le fait que des paiements uniques ou forfaitaires ne sont pas considérés comme fait en fonction de l'une des trois conditions énumérées au sous-alinéa 212(1)d(ii), soit l'usage, la production ou les profits²³⁹. Dans le cadre de paiements pour avoir accès à une base de donnée située aux États-Unis, l'Agence a refusé de se prononcer, invoquant qu'il s'agissait d'une question de fait²⁴⁰.

Le sous-alinéa 212(1)d(iii) : Services commerciaux et industriels

Après avoir prévu des alinéas spécifiques pour assujettir les paiements pour l'usage de propriété intellectuelle au Canada et pour la fourniture de savoir-faire, à condition que les paiements afférents à ces derniers soient basés sur l'usage, la production ou les profits, le législateur assujettit les services commerciaux ou industriels suivant des modalités similaires au savoir-faire mais aussi avec une exemption importante concernant la vente de biens ou la négociation de contrats. Le sous-alinéa 212(1)d(iii) se lit comme suit :

(iii) pour des services de nature industrielle, commerciale ou scientifique, rendus par une personne qui est un non-résident lorsque la somme totale payable à titre de contrepartie pour ces services dépend en totalité ou en partie :

- (A) de l'utilisation qui doit en être faite ou de l'avantage qui doit en être tiré,
- (B) de la production ou de la vente de marchandises ou de services,
- (C) des bénéfices,

mais à l'exclusion d'un paiement effectué pour des services fournis pour la vente de biens ou la négociation d'un contrat.

Cette volonté du législateur d'assujettir ces paiements n'est pas de décourager les entreprises canadiennes à recourir aux services de non-résidents. À notre avis, il s'agit d'une tentative d'empêcher une société canadienne de maquiller un paiement de redevances en honoraires de services. Cette question, nous le verrons,

237 ADRC, document n° 9404997, le 26 juillet 1994.

238 Le Bulletin IT-303, supra, note 155, au paragraphe 15. Voir aussi nos commentaires à l'endroit de l'arrêt *Hasbro* correspondant à la note 112 de même que *Grand Toys* à la note 102.

239 Le Bulletin IT-303, supra, note 155, au paragraphe 18.

240 ADRC, document n° 9613820, le 30 avril 1996.

se pose particulièrement en raison du fait qu'il est souvent difficile de distinguer les paiements pour la prestation de services de ceux pour la fourniture de savoir-faire. Suivant ce raisonnement, on reste dans le cadre de la politique fiscale que nous avons délimitée plus tôt dans ce texte, soit la protection de l'assiette fiscale canadienne et le maintien de la compétitivité du régime fiscal canadien.

La seule décision qui traite de l'interprétation du sous-alinéa 212(1)d(iii) est l'arrêt *Hasbro*. Nous venons de voir dans notre étude du sous-alinéa 212(1)d(ii) que cette affaire mettait en cause des paiements à un acheteur non-résident au titre de rémunération pour la fourniture de certaines informations que la cour refusa d'assujettir à cet alinéa au motif que ces informations devaient constituer du savoir-faire pour que cela soit le cas. Une autre question se posait toutefois : celle à savoir si ces paiements qui étaient des commissions étaient aussi des paiements pour des services commerciaux au sens du sous-alinéa 212(1)d(iii).

Contrairement à l'approche qu'il retenait face au sous-alinéa 212(1)d(ii), le juge en chef Dussault refusa de s'inspirer des commentaires de l'OCDE. Il motive son refus en affirmant que bien que les propos du ministre des Finances de l'époque, un dénommé E.J. Benson, étaient à l'effet que les amendements de 1968 avaient pour fondement la définition de « redevances » à la convention modèle, cette même définition ne mentionnait nullement que des services commerciaux seraient inclus dans cette définition. Le juge en chef Dussault préfère alors se fier à une interprétation basée sur une étude du libellé lui-même. Il affirme²⁴¹ alors qu'une simple lecture laisse entendre qu'il n'y a aucune forme de restriction quant aux types de services à l'égard desquels les paiements sont assujettis.

Le magistrat passe alors en revue les propos de divers auteurs pour remarquer que l'exclusion prévue à la fin du sous-alinéa 212(1)d(iii) semble viser les commissions d'achat et de vente, pourvu que leur bénéficiaire soit effectivement impliqué dans la négociation de contrat d'acquisition²⁴².

Toutefois, ceci ne suffit pas à convaincre le juge Dussault du mérite de cette approche. Il examine alors la façon dont les paiements pouvaient satisfaire les modalités prévues aux divisions 212(1)d(iii)A) à C). Autrement dit, même s'ils étaient rendus pour des « services commerciaux », ces paiements étaient fonction de l'usage, de la production ou des profits²⁴³. Toutefois, avant même d'aborder l'étude de la forme des paiements, le juge en chef Dussault se demande si les montants doivent varier en fonction de l'usage, de la production ou des profits du payeur, du bénéficiaire du paiement ou d'un tiers. Après avoir acquiescé à l'argument voulant qu'il n'y ait pas lieu d'ajouter au libellé d'un texte de loi, il réserve de se prononcer sur cette question et préfère alors disposer de l'appel en se basant sur l'exemption prévue à la fin du sous-alinéa 212(1)d(iii). Il émet malgré ceci un commentaire

241 Supra, note 112, au paragraphe 36.

242 Ibid., au paragraphe 39.

243 Ibid., au paragraphe 43.

obiter dictum à l'effet qu'il est d'avis que les divisions 212(1)d(iii)A à C) réfèrent principalement au payeur et conçoit qu'il puisse en certains cas référer à des tiers.

Nous sommes toutefois d'opinion contraire. Même si ce sous-alinéa peut décrire des paiements autres que ceux qui entrent dans la définition générale de loyer, redevance ou paiement similaire qui, nous l'avons vu, implique que les paiements doivent varier suivant le payeur uniquement, nous pensons que lui prêter un sens plus large risquerait de vider ce sous-alinéa de sa substance et irait à l'encontre des objectifs de la partie XIII dans son ensemble. Si le sous-alinéa 212(1)d(iii) existe pour que des paiements qui sont en substance des redevances échappent à la retenue fiscale parce qu'ils sont présentés sous la forme d'honoraires pour services rendus, c'est qu'il doit exister des éléments sous-jacents d'une redevance à la forme ou la structure de ces honoraires. Or, si le rendement provient d'une autre personne que le payeur, il est difficile de concevoir que si l'on substitue la prestation de service pour la fourniture de l'usage d'un bien ou d'un élément de propriété intellectuelle, il faudrait encore que ce soit en fonction du payeur que s'évalue les fluctuations de ses paiements, et non d'un tiers afin de satisfaire à la définition générale de la portion introductive de l'alinéa 212(1)d).

Procédant à son étude de l'exemption, le savant magistrat se dit d'abord dérouté par le fait qu'à la fois la division 212(1)d(iii)B) de même que l'exemption semblent s'appliquer dans les mêmes circonstances avec pour conséquence une apparente stérilisation d'une partie du contenu de la division 212(1)d(iii)B). En effet, les paiements qui dépendent « de la vente de marchandises » sont assujettis par la division 212(1)d(iii)B) alors que ceux effectués « pour des services pour la vente de biens » sont exclus. Sans arriver à résoudre cette contradiction, le juge en chef Dussault se contente de conclure que l'exemption trouve application au motif qu'une partie au moins des paiements étaient pour des services rendus par les acheteurs à commission pour leurs services fournis pour la négociation de contrats²⁴⁴. Le fait que seule une partie des paiements en cause répondait à cette partie de l'exemption suffisait à en rendre la totalité exempte de retenue fiscale en raison de la portée très générale de l'expression « *in connection with* » dans le libellé anglais (« pour des » en français). Celle-ci permettait d'inclure des services fournis postérieurement ou en raison de la négociation elle-même. À cet argument s'ajoutait la jurisprudence à l'effet que le ministre doit faire la preuve de la répartition des paiements assujettis ou non sous peine de voir la totalité de sa cotisation annulée²⁴⁵.

Si nous avons à concilier le libellé de la division 212(1)d(iii)B) et celui de l'exemption, nous avancerions l'idée que les divisions 212(1)d(iii)A) à C) réfèrent à des facteurs qui interviennent dans la détermination du montant du paiement effectué à un non-résident tandis que l'exemption, elle, réfère à une connexité avec

244 Ibid., au paragraphe 48.

245 Nous avons conclu plus haut que cette jurisprudence tient plutôt de l'exercice d'une discrétion judiciaire que d'une règle de droit. Voir nos commentaires à la fin de la section « En général », ci-dessus.

des rapports contractuels que sont la vente de biens ou la négociation de contrats. Ainsi, le cadre contractuel dans lequel le résident effectue un paiement à un non-résident peut n'avoir aucun lien avec la vente de biens ou la négociation de contrats tandis que la détermination du paiement, elle, en aura. De cette manière, l'exemption ne rendra pas, en toutes circonstances, sans effet la division 212(1)d(iii)B).

Nos propos semblent trouver illustration dans une récente décision anticipée²⁴⁶. Bien qu'elle fasse l'objet d'un important élagage, elle fait clairement allusion à l'exemption relative à des services rendus pour la vente de biens ou la négociation de contrat. Les services en cause étaient rendus pas une société non résidente sous la forme de droit d'accès à un babillard électronique permettant aux clients enregistrés de la société d'acheter ou de vendre de personne à personne des biens²⁴⁷. Aucuns frais d'adhésion n'étaient payables par les clients pour avoir accès ou afficher des propositions sur le babillard : c'est seulement lorsqu'une transaction était complétée entre deux clients qu'un montant devenait payable à la société non résidente. Ce montant était fonction de la valeur de la transaction. L'Agence conclut que ces montants étaient exempts de retenue fiscale en vertu de la partie XIII sans donner de motifs précis. Sans vouloir présumer des motifs de l'Agence, nous dirions que même si la contrepartie tombe sous la division 212(1)d(iii)B en ce qu'elle dépend de la vente de marchandise, elle est faite dans le contexte de services fournis pour la vente de biens et de négociation d'un contrat au sens de l'exemption du sous-alinéa 212(1)d(iii). Chose intéressante, le non-résident prestataire de ce service n'est ni le vendeur ni l'acheteur du bien : c'est donc dire que nous sommes confirmés dans notre distinction du contexte du paiement des facteurs de détermination de son montant.

Nous tournant vers d'autres interprétations administratives, les Bulletins d'interprétation nous apprennent peu de choses en plus²⁴⁸, si ce n'est qu'il faut garder à l'esprit que les services commerciaux rendus entre parties liées et qui entraînent des paiements d'honoraires à des non-résidents seront soumis à la retenue fiscale en vertu de l'alinéa 212(1)a)²⁴⁹ à titre de frais d'administration. En effet, la définition de frais d'administration au paragraphe 212(4)²⁵⁰ exclut les

246 ADRC, document n° 2002-0158753, le 23 avril 2003.

247 Ce service n'est pas sans ressembler à celui de la société bien connue « eBay ».

248 Le Bulletin IT-303, supra, note 155, aux paragraphes 20-24.

249 Il se lit simplement ainsi :

212(1) Toute personne non-résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25 % sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui paie ou porte à son crédit, [...], au titre ou en paiement intégral ou partiel :

a) des honoraires ou frais de gestion ou d'administration.

250 Celle-ci se lit ainsi :

(4) Sens de « honoraires ou frais de gestion ou d'administration ». Pour l'application de l'alinéa (1)a), les honoraires ou frais de gestion ou d'administration ne comprennent pas une somme versée ou créditée, ou réputée, en vertu de la partie I, avoir été versée à

services rendus dans le cours normal des affaires, mais uniquement entre parties non liées. En outre, pour que les services rendus soient considérés comme des frais d'administration, ils devront avoir pour objet la régie interne de l'entreprise plutôt que ses fonctions dites de « production²⁵¹ ». Il est donc concevable qu'il y ait un recoupement entre les domaines d'application du sous-alinéa 212(1)d)(iii) et de l'alinéa 212(1)a). Dès lors, il y a lieu de se demander si dans des circonstances où des services seraient généralement assujettis en vertu de ces deux dispositions mais sujets à l'exemption du sous-alinéa 212(1)d)(iii), l'exemption prévaudrait sur la règle générale posée par l'alinéa 212(1)a)²⁵². Nous le croyons, mais cette problématique ne semble pas avoir encore été débattue devant les tribunaux.

Quant à savoir si des honoraires fixes ou déterminés suivant un taux horaire seraient susceptibles de satisfaire aux conditions prévues aux divisions 212(1)d)(iii)A) à C), une première interprétation²⁵³ nous apprend que dans des circonstances où une filiale canadienne d'une multinationale dans le domaine de la publicité verse un montant fixe en retour des droits d'utiliser du matériel publicitaire de sa société mère pour réaliser le volet canadien d'une campagne publicitaire mondiale, l'Agence ne considèrera généralement pas que le paiement de ce montant fixe sera sujet à la retenue du sous-alinéa 212(1)d)(iii). Elle souligne toutefois que le sous-alinéa 212(1)d)(i) pourrait recevoir application puisqu'il s'applique au versement de sommes forfaitaires pour l'usage de biens au Canada.

Une autre interprétation dont nous avons commenté un autre aspect²⁵⁴ concerne l'embauche par une société canadienne d'un ingénieur non résidant afin de résoudre à distance un problème technologique au Canada, le tout moyennant une rémunération suivant un taux horaire convenu. L'Agence se dit d'avis qu'il

une personne non-résidente, ou avoir été portée à son crédit au titre ou en paiement intégral ou partiel :

a) d'un service fourni par la personne non-résidente si, au moment où elle l'a fourni :

(i) d'une part, ce service était fourni dans le cours normal des activités d'une entreprise qu'elle exploitait et qui comportait la fourniture d'un tel service contre versement d'un honoraire,

(ii) d'autre part, cette personne non-résidente et le payeur n'avaient aucun lien de dépendance;

b) d'une dépense engagée expressément par la personne non-résidente pour la fourniture d'un service à l'intention du payeur, dans la mesure où la somme ainsi versée ou créditée était raisonnable dans les circonstances.

251 Voir à cet effet le *Bulletin d'interprétation* IT-468R, « Frais de gestion ou d'administration payés à des non-résidents », le 29 décembre 1989, aux paragraphes 5 et 6.

252 L'Agence laisse toutefois entendre que cela pourrait être le cas. Voir ADRC, document n° 9404997, le 26 juillet 1994.

253 ADRC, document n° 9404997, le 26 juillet 1994.

254 ADRC, document n° 922179A, le 16 mars 1993 et nos commentaires correspondants.

s'agit généralement d'une question de fait²⁵⁵ mais que le paiement dans le cas soumis ne semble pas répondre aux conditions des divisions 212(1)d)(iii)A) à C).

L'interprétation très large que donne l'Agence à la notion de renseignement au sous-alinéa 212(1)d)(ii) crée un chevauchement des domaines d'application avec le sous-alinéa 212(1)d)(iii). Ceci est bien illustré dans une interprétation²⁵⁶ qui mettait en cause les ristournes versées à un non-résident pour des services de référence de clients à une société canadienne de services immobiliers. Si d'une part, on peut, suivant l'interprétation large préconisée par l'Agence, qualifier l'information identifiant le futur client comme répondant à la définition du sous-alinéa 212(1)d)(ii), on peut d'autre part soutenir que le non-résident a agi comme rabatteur de clients potentiels, fournissant simultanément des services à la société canadienne. Cette approche a pour défaut à notre avis de créer une confusion entre la prestation de services et la fourniture d'informations. En effet, fournir de l'information est en soi un service mais est-ce bien là le véritable objet de la transaction²⁵⁷. Qui plus est, si tel est le cas, pourquoi le législateur a-t-il cru bon d'adopter le sous-alinéa 212(1)d)(ii) puisque la fourniture d'information impliquerait systématiquement un service, ne serait-ce que celui d'en faire la livraison. Inversement, comme la prestation d'un service nécessite la maîtrise de certaines connaissances ou certaines habiletés, on peut tout aussi bien prétendre que la prestation d'un service implique un renseignement industriel ou commercial quelconque. Bref, il s'agit selon nous d'un raisonnement circulaire qui rend superflu l'un ou l'autre des sous-alinéas 212(1)d)(ii) ou (iii). À ce titre, nous préférons limiter la portée du sous-alinéa 212(1)d)(ii) au savoir-faire tel que défini dans *Hasbro* et opérer la distinction entre le contrat de fourniture de savoir-faire et celui de prestation de services retenue par l'OCDE²⁵⁸.

Il est pourtant clair que l'Agence ne retient pas une approche aussi extrême. À titre d'exemple, elle a admis²⁵⁹ que les paiements pour l'approvisionnement d'une société canadienne par un non-résident de poisson frais pêché, préparé et congelé au large ne constituent pas des paiements pour services au sens du sous-alinéa 212(1)d)(iii). Il faudra donc attendre pour avoir l'occasion de laisser l'Agence clarifier davantage sa position sur la distinction qu'elle opère entre ces deux sous-alinéas.

Le sous-alinéa 212(1)d)(iv) : Clauses restrictives d'utilisation de la propriété intellectuelle

Cette disposition semble rarement appliquée par l'Agence et fait l'objet de très peu de commentaires. Vu toutefois que les contrats de licence sont souvent

255 En se référant au Bulletin IT-303, supra, note 155, au paragraphe 22.

256 ADRC, document n° 9419675, le 11 avril 1995.

257 C'est le critère retenu par Scheuermann, supra, note 163, à la p. 45:37.

258 Ces critères seront exposés plus en détail dans le cadre de notre prochaine publication. Voir aussi Li, supra, note 163, à la p. 1116; Osborne, supra, note 7, aux pp. 429-30.

259 ADRC, document n° ACC8559, le 18 juillet 1980.

assortis de clauses prévoyant le maintien du droit d'auteur ou du secret industriel ainsi que de conditions restrictives quant à l'usage de ces derniers, il est pertinent de faire un exposé de ce qui est contemplé par le sous-alinéa 212(1)d)(iv) qui se lit comme suit :

(iv) conformément à une convention, entre une personne qui réside au Canada et une personne non-résidente, en vertu de laquelle cette dernière convient de ne pas utiliser et de ne permettre à aucune autre personne d'utiliser une chose mentionnée au sous-alinéa (i) ou les renseignements dont il est fait mention au sous-alinéa (ii).

Il est donc nécessaire pour que cette disposition s'applique au paiement effectué à un non-résident, qu'il existe une entente et qu'aux termes de cette entente, le non-résident contracte un engagement qui peut prendre deux formes. Dans le premier cas, il s'agit d'un engagement de ne pas faire usage d'une chose mentionnée au sous-alinéa 212(1)d)(i), c'est-à-dire un usage ou un droit d'usage au Canada d'un élément de propriété intellectuelle, ou alors d'un renseignement mentionné au sous-alinéa 212(1)d)(ii), que nous considérons être du savoir-faire. Dans les deux cas, le non-résident doit s'engager à ne pas permettre à un tiers de faire usage des éléments de propriété intellectuelle ou de savoir-faire que nous venons de mentionner.

La première chose que nous remarquons à propos de cette disposition est qu'elle définit son domaine d'application non pas en vertu de l'utilisation ou de la production d'un bien ou d'un service mais uniquement par rapport à des engagements liés à de la propriété intellectuelle ou du savoir-faire. Dans l'hypothèse où on a voulu viser autre chose que des engagements contractuels, il y a donc aussi lieu de se demander si ces engagements assumés par le non-résident doivent être susceptibles d'une sanction en cas de leur violation. Vu le silence du législateur sur la question, il semble donc que des ententes non susceptibles d'exécution soient suffisantes afin de satisfaire à la condition.

Un autre aspect quelque peu surprenant de ce sous-alinéa tient au fait que dans les deux types d'engagements du non-résident qu'il vise, nulle part n'est-il requis que le résident ou le non-résident aient à un quelconque moment la possession, le droit d'usage ou même la propriété de la propriété intellectuelle ou du savoir-faire. Bien évidemment, les situations dans lesquelles des paiements seraient effectués à un non-résident aux termes d'un tel engagement laisseraient présumer que le résident a un intérêt économique quelconque à faire valoir puisqu'il achète d'une certaine manière une « quiétude » auprès du non-résident.

Si l'on se fie à la seule interprétation technique²⁶⁰ que nous ayons pu retracer, l'objet de cette disposition semble plus clair. En effet, dans le cadre d'un transfert de propriété intellectuelle à un résident canadien, ce dernier versait à un non-résident des redevances de même que des sommes en vertu d'une clause prévoyant

260 *TaxPartner* (Toronto : Carswell) (base de données sur CD-ROM), document n° RCT-0592 [B], le 26 février 1981.

que le résident, sur paiement de certaines sommes, aurait droit à une exclusivité au Canada et à l'étranger. Autrement dit, le non-résident s'engageait à ne pas octroyer à d'autres parties des licences au Canada ou ailleurs. L'Agence observe d'abord que selon elle, le sous-alinéa 212(1)d)(iv) impose une retenue fiscale sur les paiements à un non-résident par lesquels ce dernier consent à ne pas laisser une autre personne faire usage au Canada d'une chose mentionnée au sous-alinéa 212(1)d)(i). Ceci permet à l'Agence de conclure que les paiements de redevances sont assujettis à une retenue fiscale, mais aussi ceux qui sont pour l'exclusivité au Canada, et non pas ceux qui sont relatifs à l'exclusivité à l'étranger.

Suivant l'approche retenue dans cette interprétation technique, on observe que dans la mesure où des paiements pour exclusivité sont payés conjointement avec des redevances, cette disposition permet de passer outre la question de la répartition des justes valeurs marchandes de ces contreparties. Une autre raison semble tenir au fait qu'un paiement forfaitaire pour un droit d'exclusivité a été déclaré dans *Grand Toys*²⁶¹ ne pas constituer une redevance.

Finalement, en ce qui a trait à des conventions ayant pour objet de concéder à un résident canadien une exclusivité d'user d'un savoir-faire, il n'y a pas de limitation géographique quant à l'exercice de ce droit d'usage. Ceci découle des différences entre les libellés des sous-alinéas 212(1)d)(i) et (ii). Par conséquent, dans l'hypothèse où un contrat prévoit un paiement à un non-résident pour l'utilisation exclusive d'un savoir-faire autant au Canada qu'à l'étranger, il n'y aurait pas en principe lieu d'exclure les paiements imputables au droit exclusif d'exploitation à l'étranger de ce savoir-faire²⁶².

Dans le cadre du commerce électronique, il est intéressant de souligner que les ententes de licences qui sont couramment utilisées comme mode de commercialisation contiennent des clauses potentiellement sujettes au sous-alinéa 212(1)d)(iv). En effet, puisqu'il n'est pas toujours clair si certains éléments de propriété intellectuelle peuvent être vendus car ils ne sont pas toujours reconnus en droit comme objet d'un droit de propriété, ou alors simplement parce que pour des raisons commerciales, l'octroi d'une licence est souvent préféré. Toutefois, comme le faisait remarquer deux auteurs²⁶³, les licences, au lieu d'être une permission de la part du concédant, prennent souvent la forme d'une série de clauses restrictives auxquelles devra adhérer le concessionnaire de la licence. C'est donc dire que dans le cas où une société canadienne déciderait de mettre en marché des éléments de propriété intellectuelle (sous la forme d'un produit

261 *Supra*, note 100, à la p. 1063.

262 Ceci semble confirmé par le Bulletin IT-303, *supra*, note 155, au paragraphe 27, qui mentionne que les paiements visés concernent l'usage au Canada des choses mentionnées au sous-alinéa 12(1)d)(i) de même que l'usage, au Canada et ailleurs des choses mentionnées au sous-alinéa 212(1)d)(ii).

263 Voir Nathalie Brouard et Marc D. Milgrom, « Exploiting Intellectual Property Rights: A Myriad of Opportunities and Tax Issues », dans 1999 Corporate Management Tax Conference, *supra*, note 46, 14:1-52, à la p. 14:2.

numérique) par le biais d'une société non résidente moyennant une commission pour chaque nouvelle licence d'exploitation de son produit que le non-résident effectuera, il y aurait théoriquement possibilité d'assujettissement de ces commissions à une retenue fiscale. En effet, le sous-alinéa 212(1)d)(iv) n'exige pas que le paiement ait pour contrepartie spécifique la concession à un résident canadien d'un droit d'exclusivité, il n'exige que l'adhésion de la part du non-résident à une série de clauses restrictives qui peuvent avoir pour conséquence la création d'une exclusivité pour la société canadienne. À titre d'exemple, si la société canadienne accordait des droits de distribution sur un territoire donné, le non-résident s'engagerait à ne pas faire usage ou à ne pas laisser quelqu'un d'autre faire usage du produit en dehors de ce territoire. Par conséquent, le sous-alinéa 212(1)d)(iv) a le potentiel de s'appliquer²⁶⁴. À la lumière des quelques commentaires de l'Agence que nous venons d'exposer, nous ne croyons pas qu'il s'agisse là d'un résultat souhaitable et il y aurait lieu de clarifier la portée du sous-alinéa 212(1)d)(iv)²⁶⁵.

Le sous-alinéa 212(1)d)(v) : Produit de vente

À l'issue de notre étude de la notion générale de redevances, nous avons conclu qu'il se dégageait de la jurisprudence l'idée que la qualification de redevance nécessitait une forme de périodicité de paiements de même qu'une variabilité du montant versé en fonction de l'usage fait par le débiteur du paiement. Une conséquence de ce constat est que le versement d'un produit de vente ne satisfera généralement pas à cette définition, à moins que le prix de vente lui-même ne varie suivant ces paramètres²⁶⁶. On comprendra alors que pour plus de certitude, le législateur choisissait d'adopter le sous-alinéa 212(1)d)(v) afin d'assujettir à la retenue fiscale au titre de redevances des paiements qui y échapperaient potentiellement eu égard à la jurisprudence. Il se lit ainsi :

(v) qui dépendait de l'utilisation de biens situés au Canada, ou d'une production tirée de ces biens, qu'il ait constitué ou non un acompte sur le prix de vente des biens, à l'exclusion d'un acompte sur le prix de vente de terres agricoles.

Outre l'exclusion relative aux ventes de terres agricoles dont nous ne discuterons pas car sans rapport avec notre principal sujet, cette disposition inclut donc des produits de ventes mais uniquement en certaines circonstances. Il est nécessaire que le paiement dépende de l'utilisation d'un bien ou de la production

264 Par exemple, si la propriété intellectuelle incorporée dans le produit numérique ne fait pas l'objet d'un droit d'auteur, les paiements au non-résident ne pourront bénéficier de l'exemption prévue au sous-alinéa 212(1)d)(vi).

265 Osborne, *supra*, note 7, à la p. 437, est du même avis.

266 Voir nos commentaires à propos de l'arrêt *Ross*, *supra*, note 66. Un auteur a en outre comparé le sous-alinéa 212(1)d)(v) à l'alinéa 12(1)g) qui inclut au revenu de la partie I les paiements basés sur la production. Voir Li, *supra*, note 163, aux pp. 1116-17.

d'un bien situé au Canada, sans égard au fait qu'il soit versé pour l'achat de ce bien. La première portion de cet alinéa est donc redondante avec la portion introductive de l'alinéa 212(1)d) puisqu'elle ne fait que reprendre le critère de la variabilité des paiements en fonction de la production ou de l'usage. C'est donc la deuxième partie de la phrase qui vient lui donner toute sa portée à l'égard des produits de ventes. Par contre, contrairement au premier alinéa, le *situs* du bien doit être le Canada. Cette condition le rapproche donc du sous-alinéa 212(1)d)(i) qui exige que le paiement soit lié à un usage ou un droit d'usage au Canada d'un bien ou de toute autre chose. Ceci nous conduit à nous demander si le sous-alinéa 212(1)d)(v) vise moins de biens que le sous-alinéa 212(1)d)(i) puisqu'il ne mentionne pas qu'il s'applique à « toute autre chose ». Ceci ne semble pas être l'avis de l'Agence qui l'a appliqué aussi bien à des paiements pour la cession de droits d'exploration minière²⁶⁷ que celle d'un concept d'émission de télévision²⁶⁸.

Inversement, alors que le sous-alinéa 212(1)d)(i) ne se soucie pas des paiements basés sur la production, c'est le cas du sous-alinéa 212(1)d)(v). Il se dégage de ceci, à notre avis, que le législateur a voulu étendre la notion de redevances à des paiements similaires qui sont des produits de vente mais uniquement à l'endroit de biens situés au Canada. Il aurait en effet été délicat de justifier l'assujettissement à une retenue fiscale des versements de produits de vente à des non-résidents lorsque le bien n'est pas situé au Canada. On conçoit mal en effet comment l'assiette fiscale canadienne peut être négativement affectée puisque le résident acquiert un actif dont les revenus seront inclus dans le revenu mondial de ce dernier²⁶⁹.

Dans le cas de cession partielle de brevets ou de droits d'auteur, un auteur²⁷⁰ fait remarquer qu'à moins d'être basés sur l'usage ou la production, les paiements ne seront pas sujets à une retenue fiscale par l'effet du sous-alinéa 212(1)d)(v). Une décision de la Cour d'appel du Royaume-Uni²⁷¹ suggère que quatre critères sont pertinents afin de déterminer si une telle aliénation a eu lieu, plutôt que l'octroi d'une licence. La cour conclut à une qualification de redevances et donc par conséquent qu'un octroi de licence avait eu lieu. Elle constata premièrement, que parce que la licence était non exclusive, le concédant de la licence ne se voyait pas restreindre son droit d'en octroyer d'autres. Deuxièmement, la licence était accordée pour le but précis de permettre au concessionnaire d'exécuter un contrat

267 ADRC, document n° RCT-0447, le 4 juillet 1984.

268 ADRC, document n° 7-1797 [B], le 11 juin 1987. Il est d'ailleurs étonnant que l'Agence n'ait pas considéré l'application de l'alinéa 212(5)b) qui traite pourtant de façon spécifique des paiements relatifs aux productions télévisuelles. Par contre, l'Agence considère que des paiements basés sur le rendement d'actions ne tombaient pas sous le coup du sous-alinéa 212(1)d)(v). Voir à cet effet ADRC, document n° RCT-0537 [C], le 15 avril 1980.

269 Suivant le paragraphe 2(3).

270 Osborne, *supra*, note 7, aux pp. 429-30.

271 *Commissioners of Inland Revenue v. Rustproof Metal Window Co., Ltd.* (1947), 29 TC 243 (CA). Voir aussi les commentaires d'Osborne, *supra*, note 7, à la p. 429, note 46.

donné. Troisièmement, la licence ne permettait d'atteindre qu'un certain niveau de production. Finalement, la durée de la licence était limitée à l'accomplissement de la fabrication d'un certain nombre d'unités.

À supposer que cette décision fasse autorité au Canada sur cette question, il faudrait alors étudier dans chaque cas l'étendue des droits concédés en contrepartie du paiement afin de déterminer si un simple droit d'usage est concédé, auquel cas, le paiement à un non-résident sera sujet à la retenue fiscale suivant le sous-alinéa 212(1)d(i). Par contre, s'il y a cession intégrale ou partielle, le paiement serait assujéti seulement s'il est basé sur la production ou l'usage.

CONCLUSION

En conclusion, il ressort que pour les fins du préambule de l'alinéa 212(1)d), la notion de redevance, de loyer, ou de paiement similaire doit recevoir son sens généralement accepté dans le commerce, c'est-à-dire un paiement versé en contrepartie d'un droit d'usage d'un bien, corporel ou incorporel, et dont le montant se détermine généralement par un facteur d'utilisation du bien par le débiteur du paiement. Malheureusement, passé cette affirmation, on ne peut à l'heure actuelle se fier à aucun de ces critères comme étant décisif puisque la notion de paiement similaire peut dépouiller la définition susmentionnée de certains de ces éléments. Seul le contexte juridique particulier de chaque paiement pourra indiquer si suffisamment d'éléments sont présents ou absents afin de conclure à l'existence d'une redevance sujette à une retenue fiscale.

Au-delà de l'imprévisibilité créée par le préambule, les sous-alinéas 212(1)d)(i) à (v) viennent ajouter à la définition de redevances des montants qui pourraient ne pas en être suivant le concept que nous avons décrit. Si l'on peut comprendre la volonté du législateur de préserver l'intégrité du régime canadien de retenue fiscale, l'ajout au fil des ans de ces définitions anti-évitement a cependant contribué à créer des chevauchements entre le préambule, les sous-alinéas et les sous-alinéas entre eux. Dans un contexte économique ou de plus en plus de paiements ont pour objet le transfert de l'utilisation de nouvelles technologies, il apparaît de plus en plus nécessaire de remédier à cette imprévisibilité. Dans notre prochaine publication, nous aborderons donc les mécanismes internes à l'alinéa 212(1)d) par lequel le concept de redevance, de loyer et de paiement similaire est circonscrit de même que des arguments plus larges tirés des consensus internationaux autour de la question de la taxation du commerce électronique.