

COUR DU QUÉBEC
Division administrative et d'appel

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE MONTRÉAL
« Chambre civile »

N° : **500-80-034604-174**

DATE : 4 Juin 2020

SOUS LA PRÉSIDENCE DE L'HONORABLE CHRISTIAN BOUTIN, J.C.Q. (JB5161)

7958501 CANADA INC.

Demanderesse
c.

AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

Défenderesse

JUGEMENT

APERÇU

[1] La demanderesse, 7958501 Canada inc., (ci-après « 501 ») interjette appel à l'encontre de trois avis de cotisation émis en vertu de la *Loi sur les impôts* (ci-après « LI ») relativement à ses exercices échéant respectivement les 31 août 2012 (« l'année 2012 »), 31 août 2013 (« l'année 2013 ») et 31 août 2014 (« l'année 2014 »).

[2] Par ces trois avis de cotisation, l'Agence du revenu du Québec (ci-après « l'ARQ ») a refusé une portion de la déduction pour amortissement prise par '501. À cela s'ajoute, pour l'année 2014, le refus par l'ARQ d'une perte autre qu'en capital

provenant de l'année 2013, laquelle avait été appliquée à l'encontre du revenu imposable déclaré pour l'année 2014.

[3] Au centre de l'affaire se trouve l'application de l'article 99 d.1 LI, lequel prévoit essentiellement que lors d'une vente entre personnes liées, c'est-à-dire ayant un lien de dépendance, l'acquéreur ne peut pas prendre de déduction pour amortissement sur la partie non imposable du gain alors réalisé par le cédant.

[4] Or, '501 a acquis le 30 août 2011 d'une société liée, en l'occurrence SherWeb inc. (ci-après « SherWeb »), une partie de sa propriété intellectuelle composée de logiciels et d'applications informatiques ayant été développés par cette dernière. Quelques années après la vente et au terme d'une vérification ayant visé SherWeb puis '501, l'ARQ émet les trois avis de cotisation en litige.

[5] '501 soumet essentiellement que les logiciels constituaient des immobilisations incorporelles (ci-après « I.I. ») et, partant, que l'article 99 d.1 LI ne saurait trouver application puisque celui ne s'applique ultimement qu'à l'égard des seules immobilisations, lesquelles ne comprenaient pas, à l'époque de la période en litige, les I.I.

[6] De son côté, l'ARQ fait valoir que les logiciels sont plutôt des immobilisations, et non pas des I.I., et constituaient dès lors des biens amortissables pour SherWeb de telle sorte que l'application de l'article précité s'en trouve alors déclenchée.

[7] Voilà donc, très sommairement résumées, la nature de l'affaire de même que les positions générales des parties.

LE CONTEXTE

[8] Monsieur Peter Cassar (ci-après « M. Cassar ») et son frère Matthew sont des férus d'informatique et possèdent la fibre entrepreneuriale. En 1998, s'inspirant de ce qui commence à se faire aux États-Unis, ils ont l'idée « *de commencer une entreprise d'hébergement de sites web* »¹. Aussi, commencent-ils, par le biais de leur nouvelle société « *Solutions SherWeb inc.* »², à utiliser cette année-là la marque de commerce « *SherWeb* »³, une contraction des mots « *Sherbrooke* », leur ville de résidence, et de « *web* ». En 2010, ils enregistrent la marque « *SherWeb* » à l'Office de la propriété intellectuelle du Canada de même qu'aux United States and Trademark Office.

[9] Monsieur Cassar témoigne que « *vers les années 2004-2005, on a pris un virage un petit peu plus 'Cloud'. Un peu plus, bon, logiciels, services, infos...informatiques* »⁴.

¹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 3.

² Créée le 14 septembre 1989 et immatriculée le 7 mars 1995.

³ E-4, préambule. Voir égal. Par 34(f) de la défense.

⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 4.

Il ajoute : « *Et puis, c'est à ce moment-là qu'on a commencé la distribution de logiciels-services* »⁵. Il s'agit essentiellement de permettre à des petites et moyennes entreprises (« PME ») d'utiliser, par le biais d'un abonnement, des logiciels telle la messagerie, lesquels furent toutefois conçus à l'origine par Microsoft dans une fin d'utilisation par des sociétés ou organismes de grande échelle.

[10] Pour ce faire, SherWeb a acquis de Microsoft des licences d'utilisation de ses logiciels⁶.

[11] Ce domaine est connu dans le domaine informatique comme le « *software-as-a-service* » (« SaaS »), lequel consiste en un modèle d'exploitation commerciale de logiciels, dit de l'infonuagique, dans le cadre duquel des logiciels offerts sont hébergés non pas sur le matériel informatique de l'utilisateur quotidien mais plutôt celui d'un tiers, en l'occurrence SherWeb.

[12] Comme l'indique M. Cassar lors de son témoignage : « *essentiellement, c'est une façon d'offrir des logiciels, des services informatiques, par Internet, sous forme d'un abonnement* »⁷, (...) *ça se consomme sous forme d'abonnement, un peu comme l'hydroélectricité, où on consomme, on paie en fait pour ce que l'on consomme* »⁸.

[13] Ainsi, l'utilisateur ou consommateur, à savoir des PME, obtient accès aux logiciels offerts via internet, sur le site de SherWeb, et paie en fonction de son utilisation, plus souvent par abonnement mensuel⁹, et n'a donc pas à défrayer les coûts d'une licence d'utilisation auprès du concepteur du logiciel, Microsoft, qui n'a pas adapté sa version originale aux besoins d'une PME¹⁰.

[14] Monsieur Marc-André Fontaine, vice-président aux ventes/marketing chez SherWeb témoigne pour sa part que l'entreprise est « *un fournisseur de services infonuagiques pour la PME. Donc, ce qu'on essaie de faire, c'est d'offrir tous les logiciels qu'une PME a besoin, dans un mode SaaS, dans un mode partagé. Donc ça commencé par de l'hébergement WEB. Ensuite, Exchange avec les courriels. Puis là, on est rendu (sic) avec une multitude de services, jusqu'aux téléphonies...* »¹¹.

[15] Ce service dispensé par SherWeb permet donc aux PME, qui n'ont pas nécessairement les moyens d'acheter une panoplie d'équipements informatiques tels, entre autres choses, des serveurs (« *hardware* ») et des logiciels et applications

⁵ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 4.

⁶ Demande introductive d'instance, par. 16; Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 10; Pièce P-1 (licence 2006); Pièce P-2 : (licence 2008); Pièce P-3 (licence 2011).

⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 4.

⁸ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 5.

⁹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp.5, 14, 56.

¹⁰ Demande introductive d'instance, par. 11-15.

¹¹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 48.

(« *software* ») de sécurité et de messagerie, de s'abonner chez SherWeb et de pouvoir par exemple utiliser un logiciel de communication tel Microsoft Exchange. De fait, il ressort de la preuve qu'au cours de la période en litige, 90 % des revenus de SherWeb provenaient de son adaptation du logiciel Microsoft Exchange¹².

[16] Sherweb est donc passé graduellement de l'hébergement de sites web à la fourniture de solutions hébergées¹³.

[17] Or, le logiciel Microsoft Exchange n'avait pas été conçu à la base pour être utilisé par une multitude d'utilisateurs ne faisant pas partie d'une même organisation. C'est ici qu'intervient la notion de « *multitenancy* »¹⁴. Monsieur Cassar l'explique comme suit dans son témoignage : « *Donc, on a pris, on a pris les technologies, par exemple, de Microsoft qui n'étaient pas adaptées à ça, puis nous on a développé à l'interne toutes les connaissances, les technologies, donc le panneau de contrôle qui permet de mutualiser, en fait, ces installations-là* »¹⁵.

[18] Parlant d'Exchange, M. Fontaine témoigne quant à lui que « *Microsoft n'a pas développé la plateforme pour l'utilisation dont on en faisait. Donc, avoir plusieurs, des dizaines de milliers de compagnies sur une même plateforme. Donc, il a fallu adapter la plateforme Exchange pour s'assurer d'avoir cette...ce multitenancy là. D'un point de vue Exchange* »¹⁶.

[19] C'est précisément là que se trouve la 'valeur ajoutée'¹⁷ apportée par SherWeb, à savoir de permettre, par son travail de recherche et d'adaptation du logiciel initialement conçu par Microsoft, à une multitude de différentes compagnies d'utiliser Exchange en même temps.

[20] Le service fourni par SherWeb plaît aux utilisateurs si bien que pas moins de 15 000 clients sont abonnés en 2011¹⁸. Son chiffre d'affaires est par ailleurs passé, entre 2005 et 2011, de 733 000 \$ à 13,4 M\$¹⁹. SherWeb est de plus devenu un partenaire « *de niveau Gold* » de Microsoft²⁰.

[21] Afin d'en arriver là et de poursuivre cette évolution au cours des années en litige (2012-2014), SherWeb a toutefois dû investir massivement en recherche et embaucher de nombreux spécialistes en informatique. À la fin 2015, SherWeb comptait alors 216

¹² Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 88.

¹³ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 87.

¹⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 6 et 12.

¹⁵ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 6.

¹⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 58.

¹⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 58.

¹⁸ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 56.

¹⁹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 87.

²⁰ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 13.

employés dont 42 programmeurs²¹.

[22] Ces programmeurs, qui travaillaient toujours pour SherWeb lors du dépôt de l'appel²², furent engagés par SherWeb au terme de contrats individuels de travail à durée indéterminée. Ils sont affectés à trois phases distinctes de la chaîne de travail chez SherWeb, à savoir l'application, l'optimisation et la maintenance des produits offerts par l'entreprise²³.

[23] De ces programmeurs, M. Cassar témoigne qu'ils constituent « *le nerf de la guerre* »²⁴. Ils élaborent, écrivent, modifient et mettent à l'essai des codes informatiques relativement à différentes applications offertes par SherWeb et permettant à cette dernière d'offrir les logiciels de type Saas à ses nombreux clients²⁵. Monsieur Cassar ajoute que les programmeurs permettent l'évolution et la croissance de SherWeb, assurent qu'elle puisse « *suivre la cadence* »²⁶, la compétition étant forte et le rythme en résultant étant intense, et font en sorte que les logiciels soient en constante évolution²⁷.

[24] Les programmeurs, parmi lesquels on retrouve des analystes fonctionnels, des codeurs ainsi que des testeurs²⁸, sont « *au centre de Sherweb* »²⁹ et constituent de 10 % à 20 % des employés de la société, le pourcentage croissant constamment au cours de son évolution³⁰.

[25] Dans le cadre de leurs travaux et tel que convenu par les parties dans leur *Entente partielle sur les faits*³¹, ces programmeurs ont développé au fil du temps les applications suivantes, dans leurs versions offertes au cours de la période en litige :

- Un panneau de contrôle permettant aux clients de SherWeb de gérer les fonctionnalités de leur compte relativement à leur utilisation du logiciel Microsoft Exchange 2007 (le « Panneau 2007 »);
- Un panneau de contrôle permettant aux clients de SherWeb de gérer les fonctionnalités de leur compte relativement à leur utilisation du logiciel Microsoft Exchange 2010 (le « Panneau 2010 »);

²¹ Demande introductive d'instance, par. 17.

²² Entente partielle sur les faits (« EPF »), par. 18.

²³ Demande introductive d'instance, par. 21.

²⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 16.

²⁵ Demande introductive d'instance, par. 19.

²⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 21.

²⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 26.

²⁸ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 55.

²⁹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 53 et 55.

³⁰ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 93.

³¹ EPF, au par. 13.

- Une application permettant à SherWeb et ses clients de gérer électroniquement l'émission de factures et les paiements (le « Gestionnaire de comptes »)³²;
- Une application permettant aux clients de SherWeb utilisant Microsoft Exchange 2010 d'archiver leurs courriels (le « Système d'archivage »)³³;
- Une application permettant la synchronisation des changements faits sur l'« Active Directory » d'un client avec l'environnement SherWeb, en plus de permettre la synchronisation des mots de passe entre l'« Active Directory » du client et l'environnement de SherWeb (l'application « ADSync »)³⁴.
- Ainsi qu'un site **Web** de soutien, utilisé par les clients de SherWeb pour trouver l'information dont ils ont besoin ainsi que pour afficher des avis de maintenance du réseau³⁵.

[26] Comme l'ARQ le mentionne elle-même dans sa défense³⁶, les deux panneaux de contrôle précités sont « *au centre de l'offre de service de Sherweb* ». L'ARQ ajoute, dans la liste des prémisses factuelles considérées lors de l'émission des avis de cotisation en litige, que : « *les logiciels n'ont pas été développés dans l'optique de les vendre, ces biens servent à l'exploitation de l'entreprise de Sherweb* »³⁷.

[27] Le Panneau de contrôle, principal outil pour simplifier le Cloud³⁸, permet au client « *de se connecter à l'interface* »³⁹. Il fait œuvre de « *vitrine*⁴⁰ » de SherWeb auprès de ses clients. Il constitue, dans un environnement où le logiciel initialement créé par Microsoft n'était pas conçu « *pour être multitenant* »⁴¹, « *la colle dans tout ça* »⁴². Monsieur Cassar ajoute à la barre qu'il s'agit de la « *secret sauce* »⁴³ de SherWeb, de sa valeur ajoutée. Il mentionne enfin que le panneau de contrôle n'aurait pas pu être acquis auprès d'un tiers et que « *si on voulait offrir ce service-là, il fallait développer son*

³² Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 23, p. 50.

³³ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 7, p. 24. Offert à compter de 2010. Voir E-10A, E-11A relativement aux crédits réclamés pour le développement de ce système d'archivage.

³⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 24, p. 51.

³⁵ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 25, p. 52.

³⁶ Au paragraphe 34 (I).

³⁷ Au paragraphe 34 (I).

³⁸ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 7.

³⁹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 25, p. 8, p. 22, pp. 76-78.

⁴⁰ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 28.

⁴¹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 13.

⁴² Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 13.

⁴³ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 14.

propre panneau de contrôle »⁴⁴.

[28] Le Panneau de contrôle est par ailleurs un outil en constante évolution, SherWeb le créant à la suite du lancement, par Microsoft, de son logiciel Exchange. Puis, au fil du temps, SherWeb peaufine son Panneau de contrôle et y apporte des modifications, des améliorations, permettant de fait d'améliorer son offre de services auprès de ses clients. Mais il y a plus, lorsque Microsoft apporte elle-même des modifications en faisant des mises à jour, SherWeb doit suivre la parade et cela apporte son lot de travail continu pour les programmeurs. Elle acquiert, ce faisant, un « *know-how* », un savoir-faire⁴⁵.

[29] De même, lorsque Microsoft lance une nouvelle version d'Exchange, SherWeb doit alors redoubler d'efforts et redéployer un nouveau Panneau de contrôle, ce qui explique, dans la liste des applications précitées, la présence d'un Panneau 2007 et d'un Panneau 2010. D'autres Panneaux ont été créés postérieurement à la période en litige⁴⁶. Lorsque cela survient, cela ne fait toutefois pas en sorte que le Panneau précédent est abandonné puisque SherWeb compte des milliers de clients et que nombre de ceux-ci demeurent un temps, variant de quelques mois à plusieurs années, avec le Panneau précédent⁴⁷. Dans ce cas, des modifications peuvent continuer d'être apportées à l'ancien Panneau même si un nouveau a été déployé⁴⁸. Quant aux revenus, ceux provenant de l'ancien Panneau diminuent alors graduellement au profit de ceux générés par la nouvelle mouture⁴⁹.

[30] Lorsque contre-interrogé relativement à la durée de vie des logiciels constituant les Panneaux, M. Cassar répond : « *Bien, c'est difficile à estimer, là, parce que c'est un travail, c'est un travail qui est continu. Donc, mais 7 ans, c'est basé, je pense, sur les différentes versions. Donc, les nouvelles versions que Microsoft va, va sortir, bien, il faut, il faut une nouvelle version »⁵⁰.*

[31] Monsieur Fontaine rappelle de son côté qu'à « *l'intérieur d'une même version aussi, il y a plusieurs autres sous-versions. On les appelle Exchange 2010-SP1, SP-2. Il y a des mises à jour qui sont faites à tous les... minimums à tous les trimestres par Microsoft. Donc, l'administrateur système va venir configurer ces systèmes-là pour s'assurer qu'ils soient à jour, qu'ils soient sécuritaires »⁵¹.*

[32] Il ressort donc de la preuve offerte que le tout est en constante évolution et que la version initiale d'un Panneau deviendrait vite obsolète si elle devait être laissée

⁴⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 26-27.

⁴⁵ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 28-29, 38.

⁴⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 55-56 : 2013, 2016 et 2019.

⁴⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 35.

⁴⁸ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 66.

⁴⁹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 89.

⁵⁰ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 34

⁵¹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 56.

intacte au fil du temps, ne serait-ce que durant un trimestre.

[33] Tout cela est conçu à l'interne (« *in house* ») chez SherWeb, M. Fontaine donnant comme exemple que pour la conception du Panneau 2007 Sherweb a utilisé le système HMC alors que dans le cadre du déploiement du Panneau 2010, celui-ci fut refait complètement en utilisant cette fois-ci le système XPS, lui-même totalement conçu par SherWeb⁵².

[34] Nous l'avons vu, le logiciel Exchange est la principale plateforme de base utilisée par SherWeb et, une fois transformé en service « *multitenant* » par cette dernière, il a permis à SherWeb de connaître une progression fulgurante. Monsieur Fontaine témoigne que ce service offert par SherWeb est « *notre cheval de bataille* »⁵³. Aussi, SherWeb déploie-t-elle des efforts considérables à l'occasion du lancement d'une nouvelle version d'Exchange en 2010. Monsieur Fontaine ajoute : « *SherWeb était connu mondialement pour son système Exchange. Ce qu'on voulait faire, un défi qu'on s'était lancé, c'était de lancer Exchange 2010 et d'être le premier au monde à lancer 2010* »⁵⁴. Et, après avoir développé le système XPS, SherWeb gagnera son pari.

[35] L'élaboration, la conception et l'amélioration continue des Panneaux et autres logiciels sont le fruit d'un travail constant de recherche chez SherWeb. Alors que 90 % de ses revenus proviennent de ses produits successifs développés sur la base Exchange, le corollaire est que ses principales dépenses consistent en les salaires versés et le coût des licences d'utilisation signées avec Microsoft comme en témoigne M. Sébastien Rousseau, vice-président Finances chez SherWeb⁵⁵.

[36] Aussi, Sherweb a-t-elle toujours déduit, à des fins comptables, l'ensemble des salaires payés à ses employés dans l'établissement de son revenu comptable tel que l'illustre la preuve offerte⁵⁶. De même, comme le souligne M. Rousseau, les logiciels « *n'apparaissent pas au bilan, donc toutes les dépenses encourues étaient passées directement à la dépense. Il n'y avait rien qui était capitalisé au bilan* »⁵⁷.

[37] Conséquemment, dans l'établissement de son revenu à des fins fiscales, SherWeb a également toujours déduit, en tant que dépenses courantes, l'ensemble des salaires payés à ses employés dans ses déclarations de revenus⁵⁸. Pareille déduction n'a jamais été remise en question ni par l'ARQ ni par l'Agence du revenu du Canada

⁵² Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 60, p.63 : il a fallu bonifier le système HMC puisque, entre autres choses, celui-ci ne gérait que la partie « courriels » et non pas la partie 'gestion de fichiers'.

⁵³ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 65, p. 88.

⁵⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 64.

⁵⁵ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 91.

⁵⁶ EPF par. 19-20; Demande introductive d'instance, par. 29-33; Pièces E-6(a) à E-6(g); Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 29-30.

⁵⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 93.

⁵⁸ Pièces E-7(a) à E-7(g); EPF par. 19-20; demande introductive d'instance, par. 29-33.

(« ARC ») dans le passé⁵⁹.

[38] La preuve fait également voir que SherWeb a, de nombreuses années durant, fait des demandes de crédits (dépenses et déductions) de recherche scientifique et développement expérimental (« RS&DE »)⁶⁰. Au cours de son témoignage, M. Fontaine donne, comme exemples de travaux de RS&DE, la réduction sur le système HMC d'un délai ou temps d'attente, qui était de l'ordre de 5 à 10 minutes, à quelque 10 secondes⁶¹, ou des travaux relatifs au parallélisme du système offert⁶² de même qu'à l'élaboration du système XPS⁶³. L'ensemble de ces crédits RS&DE ont été accordés par les autorités fiscales au fil des années.

[39] Monsieur Cassar témoigne qu'alors que SherWeb connaissait une croissance fulgurante à compter de 2005, son conseiller financier lui suggère en 2011 qu'il serait avisé de protéger la société et que cette protection devait viser, au premier chef, sa réelle valeur, à savoir sa propriété intellectuelle. Il fallait, dit-il, « *isoler ça dans une autre entreprise, de sorte à, à la protéger en cas de poursuite* »⁶⁴. Ce point n'a pas fait l'objet d'une contre-preuve de la part de l'ARQ, qui ne l'a pas remis en doute.

[40] C'est ainsi que sera créée la demanderesse '501 le 30 août 2011⁶⁵, dont le capital-actions votant sera détenu à 100 % par SherWeb, elle-même contrôlée par les Cassar, les actions participantes restantes étant détenues par trois fiducies au bénéfice de Peter Cassar, Matthew Cassar et leur mère, Danielle Cassar⁶⁶. Les actions votantes furent par la suite transférées à deux sociétés de gestion contrôlées par les Cassar⁶⁷.

[41] Il est convenu par les parties que '501 et SherWeb sont, aux fins de l'application de la LI, des sociétés liées⁶⁸. Il est également admis par l'ARQ que l'entreprise de '501 « *consiste principalement à détenir et exploiter certaines propriétés intellectuelles* » alors que « *l'entreprise de SherWeb consiste principalement à fournir à ses clients des*

⁵⁹ Défense, par. 30-34.

⁶⁰ Pièces E-8(a) à E-8(c) + E-9(a) à E-9(e) + E-10(a) à E-10(e) + E-11(a) à E-11(d), transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 67.

⁶¹ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 69-70. Voir également Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 71 en ce qui a trait aux Panneaux de contrôle, au système approvisionnement ainsi qu'au système d'archivage.

⁶² Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 72.

⁶³ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 73. Voir égal. Pièces E-10(a) et E-11(a).

⁶⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, pp. 31, 32; Par. 34(o) défense.

⁶⁵ EPF, au par. 7.

⁶⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 82.

⁶⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 82 : Corporation Cassar inc. et Gestion Pemjays inc., Pièce E-17(a).

⁶⁸ EPF, par. 8.

logiciels par Internet »⁶⁹.

[42] Ce même 30 août 2011, un contrat de vente⁷⁰ intervient entre '501 et SherWeb, par laquelle cette dernière cède à '501, moyennant 6 375 000 \$⁷¹, les actifs suivants, à savoir :

- La marque de commerce de SherWeb pour un montant de 2 930 000 \$;
- Les Logiciels pour un montant total de 3 445 000 \$, cette dernière somme étant quant à elle ventilée comme suit :
 - Le Panneau de 2007 et le Panneau de 2010 pour un montant de 2 870 000 \$;
 - Le Gestionnaire de comptes pour un montant de 400 000 \$;
 - Le Système d'archivage pour un montant de 100 000 \$;
 - L'application AdSync pour un montant de 25 000 \$; et
 - Le Site de soutien pour un montant de 50 000 \$.
- Le contrat de vente prévoit que les « *logiciels de SherWeb* » comprennent par ailleurs les droits d'auteurs au sens de la *Loi sur les droits d'auteurs*⁷², les brevets au sens de la *Loi sur les brevets*⁷³ de même que les secrets commerciaux au sens de l'article 162 du *Code civil du Québec*.
- Le prix de vente est payé par l'émission d'un billet promissoire ne comportant aucun intérêt et aucune modalité de remboursement.

[43] Parallèlement à cette vente, '501 et SherWeb concluent ce même 30 août 2011 une convention de licence⁷⁴ par laquelle l'acquéreur '501 consent au vendeur SherWeb une licence d'exploitation non-exclusive des logiciels⁷⁵. Cette convention prévoyait également que SherWeb pouvait continuer le développement et le maintien des logiciels vendus⁷⁶. Il est admis par l'ARQ qu'en date de la signature de l'entente

⁶⁹ EPF, par. 10 et 11. Voir égal. par. 34(e) de la défense.

⁷⁰ E-4.

⁷¹ Le prix et la ventilation du montant résultent de calculs effectués par la firme comptable Samson Bélair/Deloitte Touche : défense, par. 34(m); Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 35.

⁷² L.R.C. (1985), ch. C-42.

⁷³ L.R.C. (1985), ch. P-4.

⁷⁴ E-5.

⁷⁵ EPF, par. 16.

⁷⁶ EPF, par. 17.

partielle sur les faits, les programmeurs de SherWeb travaillaient toujours au développement desdits logiciels⁷⁷. De fait, à la fin de son exercice financier 2015, SherWeb comptait alors 216 employés dont 42 programmeurs⁷⁸.

[44] À compter du 30 août 2011, '501 loue ainsi les logiciels à SherWeb à raison de 1 100 000 \$ annuellement. Il y aura progressivement compensation entre '501 et SherWeb quant à l'achat des biens (le paiement du billet) et le paiement de la location par SherWeb⁷⁹.

[45] '501 a considéré, aux fins de la préparation de ses déclarations de revenus courantes et subséquentes⁸⁰, que les logiciels et applications achetés constituaient des I.I. de SherWeb immédiatement avant la vente⁸¹ et a demandé une déduction en conséquence⁸².

[46] Dans sa déclaration de revenus pour l'année 2012, '501 a inclus le montant total payé pour acquérir les Logiciels, soit 3 445 000 \$, plus 24 144 \$ d'honoraires professionnels engagés relativement à cette acquisition, dans la catégorie d'amortissement 50 de l'Annexe B du *Règlement sur les impôts* (« RI »), amorti à un taux de 55 %⁸³. Toujours pour 2012, '501 a déclaré un revenu net imposable de 21 938 \$⁸⁴.

[47] Pour l'année 2013, '501 a déclaré une perte nette d'entreprise et une perte autre qu'en capital de 275 926 \$⁸⁵.

[48] En ce qui concerne l'année 2014, '501 a déclaré un revenu net de 876 815 \$ et un revenu imposable de 600 889 \$ après la déduction de la perte précitée de l'année 2013⁸⁶.

[49] Quant à SherWeb, pour son exercice se terminant le 31 août 2011, soit le jour de la vente et de la convention de licence précitées, elle a déclaré le produit entier de disposition de sa marque de commerce et des logiciels et applications comme un produit d'aliénation d'I.I., s'élevant à 6 344 500 \$, soit la contrepartie totale de 6 375 000 \$ reçue par elle moins des dépenses de 30 500 \$ engagées pour ce faire⁸⁷.

⁷⁷ EPF, par. 18. Défense, par. 34(r).

⁷⁸ Demande introductive d'instance, par. 17.

⁷⁹ Défense, par. 34(p),(q).

⁸⁰ E-15 à E-18, sauf E-17(b).

⁸¹ Demande introductive d'instance, par. 41.

⁸² Défense, par. 34 (x).

⁸³ E-14 : formulaire CO-130.A de la déclaration de revenu de '501 pour son exercice terminé le 31 août 2012. E-12.

⁸⁴ E-16.

⁸⁵ E-17(a) et E-17(b).

⁸⁶ E-18.

⁸⁷ E-13.

Elle a en définitive inclus dans ses revenus, considérant l'historique de sa partie admise des I.I., un montant de 2 838 580 \$ suivant la disposition de sa marque de commerce et des applications et logiciels⁸⁸. Le montant imposable représentait 2 811 883 \$⁸⁹ et il en a résulté un profit pour SherWeb conformément à l'article 105 LI⁹⁰.

[50] Enfin, un montant de 2 804 228 \$ est ajouté au compte de dividende en capital (« CDC ») de SherWeb en date du 30 août 2011⁹¹.

[51] Un avis de cotisation sur production est émis suite à la déclaration de revenus de SherWeb pour son exercice se terminant le 30 août 2011⁹² et aucun avis de cotisation modificateur ne sera par la suite émis⁹³.

[52] En octobre 2013, l'ARQ entame une vérification de SherWeb, puis de '501. Monsieur Jean-Bernard Lacroix-Lindoux, vérificateur fiscal, est affecté au dossier⁹⁴. Le dossier de '501 sera par la suite transféré à la section des planifications abusives⁹⁵ où trois vérificateurs⁹⁶, MM. Dany Deschênes, Sofiane Lassoued et Patrick Carpentier, prendront successivement le relais.

[53] La vérification s'étire, le vérificateur Carpentier témoignant qu'une demande d'opinion avait été faite à la Direction générale de la Législation et des Enquêtes (« DGLE ») de l'Agence⁹⁷.

[54] Le 22 mai 2015, M. Cassar signe, pour le compte de '501, une renonciation à la prescription (« waiver ») dont l'objet est alors décrit comme suit : « *Pour les fins du calcul du revenu prévu à la partie 1 LI, en lien avec : l'ensemble des opérations effectuées par SherWeb inc. et 7958501 Canada inc. dans le cadre du transfert, survenu le 30 août 2011, de la marque de commerce et de la propriété intellectuelle de l'ensemble des logiciels développés à l'interne par SherWeb* »⁹⁸. Cette renonciation sera révoquée le 14 mars 2016⁹⁹.

[55] Le 14 décembre 2015, M. Carpentier fait parvenir une lettre¹⁰⁰ à l'attention de '501, par laquelle il lui transmet un projet d'avis de cotisation accompagné d'une

⁸⁸ E-13.

⁸⁹ E-13, Défense, par. 34(u).

⁹⁰ Défense, par. 34(s).

⁹¹ Défense, par. 34(v). Transcription des notes sténographiques, journée du 29 mai 2019, p. 86.

⁹² E-14 : avis portant le numéro 1120 en date du 18 juillet 2012; E-15 : avis portant le numéro 1122 en date du 16 mai 2014.

⁹³ Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019 (1^{ère} partie), pp. 5-6.

⁹⁴ Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019 (1^{ère} partie), p. 2.

⁹⁵ E-20, p. 353.

⁹⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019, pp. 55-56.

⁹⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019, pp. 5, 9-11, 75-83, 132.

⁹⁸ E-20, p. 385.

⁹⁹ E-21, p. 416.

¹⁰⁰ E-20, p. 358.

annexe¹⁰¹ colligeant les faits pris en considération lors de la vérification de même que d'une copie de ses feuilles de calculs¹⁰². Monsieur Carpentier laisse alors un délai de 21 jours à '501 afin qu'elle lui fasse parvenir ses commentaires.

[56] Le 8 janvier 2016, il proroge ce délai jusqu'à la fin janvier 2016. Le représentant de '501, M. David Bilodeau, lui laisse un message téléphonique le 20 janvier 2016 par lequel il lui demande de ne pas appliquer la règle du demi-taux d'amortissement puisqu'il s'agit d'un transfert d'actif entre personnes liées. Le projet de cotisation est corrigé en conséquence¹⁰³. En l'absence d'autres commentaires, M. Carpentier informe M. Bilodeau, en date du 9 février 2016, que le dossier sera fermé.

[57] Au terme de sa vérification¹⁰⁴, l'ARQ conclut que les logiciels et applications constituaient des immobilisations, et non pas des I.I., pour SherWeb immédiatement avant la vente, entraînant de ce fait l'application, à l'égard de '501, de l'article 99 d.1 LI.

[58] L'ARQ a alors réduit le coût en capital des logiciels inclus par '501 dans la catégorie d'amortissement 50 de sa déclaration de revenus produite pour l'année 2012 de 3 469 144 \$ à 1 263 140 \$, tel qu'il ressort d'avis de changement préparés pour les trois exercices financiers inclus dans la période en litige¹⁰⁵.

[59] Le Tribunal note au passage que la preuve offerte lors de l'audition permet de constater qu'aucun coût en capital des logiciels ne fut calculé lors de la vérification incluant M. Carpentier, ce dernier indiquant lors de son contre-interrogatoire, en réponse à une question du Tribunal, qu'il « *n'y a plus de coût* » en capital lorsque l'on considère que tous les frais encourus par SherWeb, au premier chef desquels les salaires, furent passés à la dépense¹⁰⁶.

[60] Le 2 mars 2016, l'ARQ émet les trois avis de cotisation en litige à l'encontre de '501.

[61] Par l'avis de cotisation portant le numéro 1001 et visant l'exercice financier de '501 se terminant le 31 août 2012 (« année 2012 »), l'ARQ a refusé une portion de la déduction pour amortissement prise par la demanderesse s'élevant à 259 288 \$¹⁰⁷.

[62] Par l'avis de cotisation portant le numéro 1021 et visant l'exercice financier de '501 se terminant le 31 août 2013 (« année 2013 »), l'ARQ a refusé une portion de la déduction pour amortissement prise par la demanderesse s'élevant à 1 070 694 \$¹⁰⁸.

¹⁰¹ E-20, pp. 363-365.

¹⁰² E-20, pp. 366-383.

¹⁰³ E-20, p. 357.

¹⁰⁴ Le rapport de vérification E-20 fait état de 189 heures consacrées à la vérification.

¹⁰⁵ E-19.

¹⁰⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019, p. 115. Voir pp. 114-116.

¹⁰⁷ E-1; EPF, par. 3-4-5-6-24.

[63] Par l'avis de cotisation portant le numéro 1041 et visant l'exercice financier de '501 se terminant le 31 août 2014 (« année 2014 »), l'ARQ a refusé une portion de la déduction pour amortissement prise par la demanderesse s'élevant à 481 812 \$ de même qu'une perte autre qu'en capital s'élevant à 275 926 \$ provenant de l'année 2013 et appliquée à l'encontre du revenu imposable déclaré pour l'année 2014¹⁰⁹.

[64] Le Tribunal note par ailleurs que l'ARQ n'a pas invoqué la règle générale anti-évitement (« RGAE »)¹¹⁰ à l'encontre de SherWeb ou '501.

[65] Le 27 mai 2016, '501 dépose un avis d'opposition à l'encontre des trois avis de cotisation.

[66] Sans réponse de la part de l'ARQ plus de 180 jours après le dépôt de son avis d'opposition, '501 interjette appel auprès du Tribunal le 23 janvier 2017. L'ARQ dépose sa contestation le 15 mai 2017.

[67] Voilà donc la trame factuelle que révèle la preuve dans cette affaire dont il convient maintenant d'identifier les questions à résoudre et d'en faire l'analyse.

QUESTIONS EN LITIGE

[68] L'affaire soulève essentiellement les questions suivantes, à savoir :

- **Les logiciels et applications acquis par '501 et développés à l'interne par SherWeb constituaient-ils, pour cette dernière, des immobilisations immédiatement avant le transfert, et ce, aux fins de réduire, en vertu de l'article 99 d.1 LI, le coût en capital des biens acquis?**

Le tout en gardant à l'esprit que la détermination de l'ARQ a, par le fait même :

Pour l'année 2012 :

- entraîné une augmentation du revenu net de '501 de 259 288 \$;

Pour l'année 2013 :

- entraîné une augmentation du revenu net de '501 de 1 070 694 \$;

Pour l'année 2014 :

- entraîné une augmentation du revenu net de '501 de 481 812 \$;

¹⁰⁸ E-2; EPF, par. 3-4-5-6-24.

¹⁰⁹ E-3; EPF, par. 3-4-5-6-24.

¹¹⁰ Art. 1079.9 et ss. LI.

- entraîné le refus de la perte de 2013 déduite par '501 à l'encontre de son revenu imposable pour 2014, ce qui ultimement a entraîné une augmentation de son revenu imposable de 275 926 \$.
- **De façon subsidiaire, si l'article 99 d.1 LI trouve application, l'ARQ était-elle bien fondée d'établir à 1 263 140 \$ le coût en capital des biens acquis?**

Le tout en gardant à l'esprit que la détermination de l'ARQ a, par le fait même :

Pour l'année 2012 :

- réduit la déduction pour amortissement de 265 927 \$ demandée par '501;

Pour l'année 2013 :

- réduit la déduction pour amortissement de 119 667 \$ demandée par '501;

Pour l'année 2014 :

- réduit la déduction pour amortissement de 53 850 \$ demandée par '501.

ANALYSE

Les admissions

[69] Le Tribunal rappelle dans un premier temps qu'il est admis:

- que l'entreprise de SherWeb consistait principalement au cours de la période en litige à fournir à ses clients des logiciels par Internet¹¹¹;
- que l'entreprise de '501 consistait principalement au cours de la période en litige à détenir et exploiter certaines propriétés intellectuelles¹¹²;
- que SherWeb et '501 sont des sociétés liées au sens de la LI¹¹³;
- que la convention de licence intervenue le 30 août 2011 entre les parties permettait à SherWeb de continuer le développement des applications et logiciels des Panneaux 2007 et 2010 ainsi que des produits mentionnés ci-haut au paragraphe 42¹¹⁴, et que, dans les faits :

¹¹¹ EPF, par. 10.

¹¹² EPF, par. 11.

¹¹³ EPF, par. 8.

¹¹⁴ EPF, par. 17.

- SherWeb a non seulement développé mais également maintenu ces applications et logiciels au cours de la période en litige¹¹⁵ et que ses programmeurs travaillaient toujours, lors du dépôt de l'appel, au développement de ces produits¹¹⁶.

Positions des parties

En demande

[70] En demande, '501 soumet que les logiciels et applications qu'elle a achetés de SherWeb ne constituaient pas pour cette dernière des immobilisations mais plutôt des I.I. immédiatement avant la vente du 30 août 2011 de telle sorte que l'article 99 d.1 LI ne saurait s'appliquer.

[71] Elle rappelle que SherWeb a, dans sa déclaration de revenus produite à l'égard de son exercice financier se terminant le 30 août 2011, déclaré une disposition d'I.I. et que le tout a été cotisé comme tel, sur production, par l'ARQ et qu'aucune cotisation modificatrice ne fut jamais émise à l'encontre de SherWeb. Cela étant, '501 invoque que l'ARQ, en la cotisant, se trouve à remettre elle-même indirectement en question le bien-fondé de sa propre cotisation¹¹⁷ émise à l'endroit de SherWeb.

[72] '501 soumet par ailleurs que la détermination devant se faire du point de vue de chaque contribuable et non en regard du bien acquis, il est dès lors tout à fait possible que les biens acquis soient, pour SherWeb, des I.I. alors qu'ils puissent constituer, pour elle, des biens amortissables¹¹⁸.

[73] '501 soumet de plus que les applications et logiciels vendus comportaient une prépondérance de caractéristiques d'I.I. en ce qu'ils étaient inextricablement liés au processus générateur de revenus de SherWeb, qu'ils ont été créés au fil du temps par cette dernière et qu'aucun coût en capital ne fut calculé, voire même soumis, de telle sorte qu'ils ne sauraient être considérés comme étant des biens amortissables et, partant, comme des immobilisations plutôt que des I.I.

[74] Enfin et de façon alternative, '501 soumet que si le Tribunal en venait à la conclusion que les logiciels et applications constituaient des immobilisations, par opposition à des I.I., pour SherWeb immédiatement avant la vente, l'ARQ a toutefois commis une erreur dans l'établissement du coût en capital définitif de ceux-ci.

En défense

¹¹⁵ EPF, par. 13.

¹¹⁶ EPF, par. 18.

¹¹⁷ Laquelle est présumée valide : art. 1014 LI.

¹¹⁸ Demande introductive d'instance, par. 50 (d).

[75] L'ARQ rappelle dans un premier temps que la classification d'un bien aux fins de l'amortissement est une question de fait devant être déterminée à la lumière de la nature et des caractéristiques propres à chaque bien.

[76] Elle soutient que les logiciels vendus correspondent à la définition de « *logiciel* » prévue à l'article 130R3 RI et que ceux-ci doivent être compris dans une catégorie de l'Annexe B du RI selon qu'ils représentent un logiciel d'application (catégorie 12) ou un logiciel de système (catégories 50 ou 52).

[77] Elle soutient que les logiciels constituant des biens amortissables, ils ne sauraient dès lors constituer, pour SherWeb, des I.I., et ce, immédiatement avant la vente du 30 août 2011.

[78] L'ARQ soutient que l'article 99 d.1 LI trouve application lorsqu'une personne donnée acquiert un bien amortissable d'une catégorie prescrite auprès d'un cédant lié et que ce bien constituait, pour le cédant, une immobilisation immédiatement avant le transfert¹¹⁹.

[79] L'ARQ ajoute que cela est encore vrai même si la nature du bien transféré apparaît différente des points de vue respectifs du cessionnaire et du cédant dans la mesure où ce bien représente une immobilisation, et pas nécessairement un bien amortissable, pour le cédant, et ce, alors même qu'il peut représenter un bien amortissable d'une catégorie prescrite pour le cessionnaire¹²⁰.

Discussion

[80] L'article 99 d.1 LI, de la Section 2 (« *Aliénation de biens amortissables* ») du Chapitre 2 (« *Montants à inclure* ») du Titre 3 (« *Revenu ou perte provenant d'une entreprise ou d'un bien* ») du Livre 3 (« *Calcul du revenu* ») de la Partie I de la LI (« *Impôt sur le revenu* »), se lit comme suit, dans sa version en vigueur au cours de la période en litige :

99. Sous réserve de l'article 450.10, pour l'application de la présente section, du chapitre III, des articles 64 et 78.4 et des règlements adoptés en vertu du paragraphe a de l'article 130, les règles suivantes s'appliquent :

d.1) malgré toute autre disposition de la présente partie, à l'exception de l'article 450.10, lorsqu'une personne ou société de personnes donnée acquiert, à un moment quelconque, de quelque manière que ce soit, autrement qu'en raison du décès du cédant, un bien amortissable d'une catégorie prescrite, autre qu'un bien forestier ou qu'une voiture de tourisme à l'égard de laquelle s'appliquent les paragraphes d.3 ou d.4 ou l'article 525.1, d'un cédant qui est une personne ou

¹¹⁹ Défense, par. 40.

¹²⁰ Défense, par. 41.

société de personnes avec qui la personne ou société de personnes donnée a un lien de dépendance, et que le bien était, immédiatement avant le transfert, une immobilisation du cédant, les règles suivantes s'appliquent : (...)

[Le Tribunal souligne et met l'emphase]

[81] Cette disposition provinciale qu'est l'article 99 (d.1) LI correspond à l'article 13(7)(e) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale (« LIR »)¹²¹, dans sa version applicable lors de la période en litige.

[82] Le but de cette disposition est essentiellement de faire en sorte que lors d'un transfert entre personnes liées, l'acquéreur ou cessionnaire ne puisse prendre de déduction pour amortissement sur la portion non imposable du gain alors réalisé par le vendeur ou cédant¹²².

[83] Si le Tribunal devait conclure que cet article trouve application, le coût en capital réputé des applications et logiciels acquis par '501 serait alors égal à la moitié du produit de leur aliénation pour SherWeb, en y ajoutant toutefois les dépenses engagées par '501 pour en faire l'acquisition.

[84] À ce stade-ci, le Tribunal note que le but et le texte de cette disposition, qui pose entre autres comme condition d'application que le bien cédé « *était, immédiatement avant le transfert, une immobilisation du cédant* », l'amènent donc à devoir considérer le tout du point de vue de SherWeb. En effet, il convient de se demander si, pour SherWeb, les biens cédés constituaient des immobilisations ou des I.I., et ce, immédiatement avant la vente du 30 août 2011. Cela étant, la preuve fait voir que SherWeb a considéré les biens qu'elle a vendus à '501 comme des I.I., et ce, tant avant qu'au moment de la vente.

[85] Avant de traiter de l'application à proprement parler de l'article 99 d.1 LI, il convient de rappeler brièvement quelques définitions prévues à la LI.

[86] Tout d'abord, quant à la notion « *d'immobilisation* », à laquelle réfère l'article 99 d.1 LI, celle-ci est définie comme suit à l'article 249 LI :

249 Aux fins du présent titre, une immobilisation désigne les biens amortissables du contribuable et ses autres biens à l'occasion de l'aliénation desquels tout gain ou perte se traduirait pour lui par un gain en capital ou une perte en capital.

[Le Tribunal souligne]

¹²¹ L.R.C., (1985) ch. I (5^e suppl.)

¹²² TaxNetPro, *Analyses/Commentaires* – fédéral – Notes de David Sherman 13(7)(e); Transcription des notes sténographiques, journée du 31 mai 2019, pp. 114-116, 198.

[87] Étant donné le renvoi, *in fine* à l'article précité, à la notion de gain et de perte en capital, précisons ici que l'article 232 (a) LI prévoit qu'un « gain en capital ou une perte en capital provient de l'aliénation d'un bien *autre que l'un des biens suivants...(a) une immobilisation incorporelle* »¹²³.

[88] La définition que l'on retrouve à l'article 249 LI réfère par ailleurs aux « *biens amortissables* », ceux-ci étant définis de la façon suivante à l'article 93 (c) LI :

93. Dans la présente section, les articles 130.1, 142 et 149 et dans les règlements adoptés en vertu du paragraphe a de l'article 130, l'expression :

c) «bien amortissable» d'un contribuable à un moment quelconque d'une année d'imposition signifie un bien acquis par le contribuable à l'égard duquel une déduction a été accordée à ce dernier ou pourrait l'être, s'il était propriétaire du bien à la fin de l'année et si la présente partie se lisait sans tenir compte de l'article 93.6, aux termes du paragraphe a de l'article 130 dans le calcul de son revenu pour cette année d'imposition ou pour une année d'imposition antérieure;

[Le Tribunal souligne]

[89] La notion « *d'immobilisation incorporelle* » (I.I.), maintenant abolie¹²⁴, était, à l'époque de la période en litige, prévue à l'article 250 LI, et ce, de la façon suivante:

250 Pour l'application du présent titre, une immobilisation incorporelle d'un contribuable désigne un bien dont une partie du produit de l'aliénation constituerait, si le contribuable aliénait ce bien, un montant déterminé en vertu du paragraphe b du deuxième alinéa de l'article 107 à l'égard d'une entreprise du

¹²³ Cela étant et considérant la définition d'une I.I. à l'article 250 LI, cité un peu plus loin, il existe ce qui est parfois appelé une « circularité pratiquement parfaite » entre les immobilisations et les I.I. en ce (a) qu'une I.I. est un bien dont l'aliénation est imposable en vertu du régime des I.I.; (b) que le produit d'aliénation qui est inclus dans le calcul du gain ou de la perte en capital d'une immobilisation est exclu du régime des I.I.; et (c) qu'un gain ou une perte en capital ne peut résulter de l'aliénation d'une I.I. D'aucuns mentionneraient que les I.I. et les immobilisations sont en conséquence des notions « à caractère mutuellement exclusif ».

Cette relation entre les deux régimes a d'ailleurs fait l'objet d'une littérature commentant cette « circularité presque parfaite » : SHERMAN, David, *Notes de David Sherman sur la Loi de l'impôt sur le revenu*, article 54 « *immobilisation admissible* » (Taxnet.pro); GAMBLE, Ian, « *Income from a Business or Property : General Principles and Current Issues* », Report of Proceedings of the Sixty-Sixth Tax Conference, 2014 Conference Report (Toronto : Canadian Tax Foundation, 2015), 5 :1-32, aux pp. 21-22; BAUER, Thomas A. et SMITH, Michael R., « *Eligible Capital Property: Some Practical Issues* », Report of the Proceedings of the Sixty-Fifth Tax Conference, 2013 Conference Report (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2014), 11:1-30, aux pp. 9-10.

¹²⁴ Finances Québec, Bulletin d'information 2016-5 (6 mai 2016), *Harmonisation à diverses mesures annoncées dans le budget fédéral du 22 mars 2016; Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, LQ 2019, c. 14.

contribuable. [Le Tribunal souligne]

[90] L'équivalent fédéral dans la LIR était « *l'immobilisation admissible* », prévue à l'article 54 LIR, également abrogé¹²⁵.

[91] Les définitions précitées ayant été rappelées et gardant à l'esprit le libellé de l'article 99 (d.1) LI précité, essentiellement trois conditions doivent être rencontrées pour déclencher l'application de cet article, à savoir :

- il doit y avoir acquisition d'un bien amortissable d'une catégorie prescrite;
- auprès d'un cédant qui est une personne ayant un lien de dépendance avec le cessionnaire;
- le bien acquis était, immédiatement avant le transfert, une immobilisation du cédant.

[92] L'article 249 LI précité, qui définit une « *immobilisation* » en référant à la notion de « *bien amortissable* », amène donc à se demander si, pour SherWeb, les applications et logiciels constituaient des biens amortissables.

[93] L'ARQ invite le Tribunal à considérer que les logiciels en l'espèce correspondent à la définition de « *logiciel* » que l'on retrouve à l'article 130R3 RI et qu'ils se qualifient dès lors comme étant des biens amortissables de la catégorie 50, tel que SherWeb l'a elle-même considéré dans sa déclaration de revenus. Elle soumet qu'ainsi, ces biens auraient pu (art. 93 LI) donner droit à une déduction pour amortissement à SherWeb.

[94] À supposer même que les biens acquis en l'espèce constituent des immobilisations et non des I.I., la position de l'ARQ se heurte toutefois aux articles 130R204 et 130R205 RI, du chapitre VI (« *Biens exclus* ») du titre XII (« *Amortissement du coût en capital* »), lesquels stipulent que *sont exclus* de l'amortissement du coût en capital¹²⁶ et de l'Annexe B RI les biens qui ont été acquis par suite d'une dépense à l'égard de laquelle une déduction est accordée au contribuable dans le calcul de son revenu en vertu des articles 222 à 230 LI, soit au titre des recherches scientifiques et du développement expérimental.

[95] Or et tel que nous l'avons vu, la preuve démontre que SherWeb a, d'une part, constamment réclamé en dépenses les salaires de ses employés, au premier chef desquels ceux de ses programmeurs, les salaires représentant sa principale dépense et, d'autre part, réclamé année après année des crédits RS&DE qui lui furent accordés.

¹²⁵ Lois du Canada (2016), ch. 12, *Loi no 2 portant exécution de certaines dispositions du budget déposé au Parlement le 22 mars 2016 et mettant en œuvre d'autres mesures*, art. 17.

¹²⁶ Transcription des notes sténographiques, journée du 31 mai 2019, pp. 203-204.

[96] Cela étant, les articles 130R204 et 130R205 RI constituent donc des obstacles dirimants à la position avancée par l'ARQ puisque la possibilité d'obtenir une déduction pour amortissement, possibilité à laquelle réfère l'article 93 LI, est ici absente et que la récupération pour amortissement prévue à l'article 229 LI ne s'applique qu'aux seules dépenses de nature capitale, et ce, par opposition aux dépenses courantes (223 LI p/r 222 LI) telles les salaires¹²⁷. Ainsi, les biens vendus ne sauraient se qualifier à titre de bien amortissable et, partant, d'immobilisations.

[97] Ce point, à lui seul, dispose en grande partie de l'argumentaire de l'Agence. Mais il y a plus.

[98] En effet, à l'égard des dépenses autres que les salaires, pensons ici au loyer et autres frais fixés¹²⁸, aucun coût en capital n'a été déterminé¹²⁹ et calculé par l'ARQ, ce point étant absent des hypothèses factuelles¹³⁰ prises en considération par l'Agence dans l'établissement de ses avis de cotisation et colligées au paragraphe 34 de sa défense. Or, l'on ne saurait bien sûr supputer à l'égard d'un quelconque coût en capital, cette donnée étant essentielle à l'application de la mécanique prévue par l'article 130 LI.

[99] À cela s'ajoute la question de savoir si, à la base, les applications et logiciels vendus correspondent plutôt à des I.I. et non pas à des immobilisations tel que l'exige l'article 99 d.1 LI.

[100] Nous avons vu ci-haut que l'article 250 LI, qui définit les I.I., les désigne comme étant « un bien dont une partie du produit de l'aliénation constituerait, *si le contribuable aliénait ce bien*, un montant déterminé en vertu du paragraphe b du deuxième alinéa de l'article 107 à l'égard d'une entreprise du contribuable ».

[101] Il en découle donc que la qualification d'un bien à titre d'I.I. dépend ultimement de son traitement lors de son aliénation, ce qui nous amène à considérer les articles 105 et 107 LI tels qu'ils étaient alors, ayant été abrogés depuis¹³¹.

¹²⁷ Transcription des notes sténographiques, journée du 31 mai 2019, pp. 206-208.

¹²⁸ Transcription des notes sténographiques, journée du 31 mai 2019, p. 203.

¹²⁹ Le vérificateur Carpentier indiquant, en contre-interrogatoire, qu'il n'avait pas regardé ce point puisque les années étaient prescrites, concédant toutefois que rien n'empêchait l'Agence de ce faire : Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019, p. 96.

¹³⁰ Transcription des notes sténographiques, journée du 31 mai 2019, p. 20, pp. 35-40, p. 58, 60, 64, 65, 129-131. Le vérificateur Carpentier a même indiqué, lors de son contre-interrogatoire, qu'il n'y avait aucun coût en capital à l'égard des logiciels: Transcription des notes sténographiques, journée du 30 mai 2019, p. 115.

¹³¹ Avant 2006, l'article 107 al. 2 (b) LI était libellé d'une façon telle que la disposition d'un bien par un contribuable donnait lieu à imposition si, dans un scénario hypothétique (appelé 'règle du miroir'), i.e. une fiction juridique où ce même contribuable avait payé un tiers afin d'obtenir le même bien, ce bien aurait été une I.I. du contribuable et aurait ainsi augmenté son solde au terme de l'article 107 LI. Pareille restriction aux montants imposés sous le régime des I.I. fut retirée en 2006 de telle sorte

[102] Tout d'abord et s'agissant de la diminution du compte cumulatif, l'article 107 al. 2 (b) LI prévoit une diminution de la partie admise des I.I. de « l'ensemble des *montants* dont chacun est égal aux $\frac{3}{4}$ de l'excédent d'un montant donné, *autre qu'un montant visé au cinquième alinéa, que le contribuable est en droit ou peut devenir en droit de recevoir [...] à titre de capital relatif à l'entreprise qu'il exploite [...]* ».

[103] Les montants exclus, à l'article 107 al. 5 LI, sont de fait les suivants :

- Un montant *qui est inclus dans le calcul* du revenu du contribuable, ou déduit dans le calcul, pour l'application de la présente partie, d'un solde de débours, dépenses ou autres montants non déduits pour l'année ou une année d'imposition antérieure;
- Un montant qui réduit le coût ou le coût en capital d'un bien ou le montant d'un débours ou d'une dépense;
- Un montant *qui est inclus dans le calcul* de tout gain ou de toute perte du contribuable provenant de l'aliénation d'une immobilisation.

(Italiques du Tribunal)

[104] Ainsi, dit autrement et essentiellement, un montant est inclus en vertu de l'article 107 al. 2 (b) LI si :

- Le contribuable est en droit ou peut devenir en droit de recevoir ce montant;
- Ce montant est à titre de capital relatif à l'entreprise que le contribuable exploite;
- Le montant n'est pas inclus dans le calcul du revenu du contribuable ou de tout gain ou de toute perte du contribuable provenant de l'aliénation d'une immobilisation.

qu'à compter de cette année-là, tout montant reçu ou à recevoir à titre de capital relatif à l'entreprise, autre qu'un montant inclus dans le calcul du revenu ou du calcul d'un gain en capital résultant de l'aliénation d'une immobilisation, devait dès lors être imposé sous le régime des I.I. prévues à l'article 250 LI et la mécanique des articles 105 et 107 LI. Cela a prévalu 10 ans jusqu'en 2016 alors que le Gouvernement du Canada, suivi en cela par le Gouvernement du Québec (*Finances Québec, Bulletin d'information 2016-5* du 6 mai 2016), a annoncé l'abolition du régime des I.I. : *Loi d'exécution no 2 du budget de 2016*, L.C. 2016, c. 12, art. 4 et 17. Par le fait même, l'exception prévue à l'article 232 (a) LI, laquelle prévoyait que la vente d'un bien qui constituait une I.I. ne donnait pas lieu à un gain ou à une perte en capital, fut abolie. C'est ainsi qu'une aliénation de nature capitale donne dorénavant lieu à un gain ou à une perte en capital lors de l'aliénation d'une immobilisation, le régime des I.I. ayant été aboli. Pour un exemple d'application avant l'abolition de la règle du miroir : *Consumers Software inc. c. La Reine*, 95 D.T.C. 518 (C.C.I.), aux par. 19 et ss., cette affaire présentant par ailleurs des similarités avec le présent dossier en ce qui concerne la création d'une I.I. à l'interne à coût en capital nul.

[105] En l'espèce, Il ne fait pas de doute que SherWeb est en droit ou est devenu en droit de recevoir un montant de 3 445 000 \$ relativement aux applications et logiciels et que ceux-ci étaient de nature capitale¹³² et constituaient de fait les principaux outils qu'utilisait SherWeb dans l'exploitation de son entreprise tel qu'en conviennent les parties.

[106] SherWeb a par ailleurs inclus le montant reçu dans sa déclaration de revenus relative à son exercice se terminant le 30 août 2011 et a été cotisée en ce sens par l'ARQ.

[107] Comme nous l'avons vu, SherWeb a développé les biens vendus à l'interne et aucun coût en capital n'a été déterminé à leur égard. De plus, SherWeb n'a jamais calculé une quelconque réduction d'une partie non amortie de son coût en capital ni une récupération d'amortissement à inclure à son revenu. Rappelons que c'est telle quelle que sa déclaration de revenus a été traitée et acceptée.

[108] Un mot s'impose ici sur la strophe « *un montant qui est inclus* » que l'on retrouve à l'article 107 al. 5 (a) et (c) LI. L'on retrouve souvent les expressions « *inclus-e* », « *doit être inclus-e* » ou encore « *à inclure* » dans la LI tout comme la LIR.

[109] Comme l'a conclu madame la juge Sheridan dans *Skinner Estate c. La Reine*¹³³, affaire dans laquelle la question à résoudre consistait à déterminer si la contribuable avait droit à une déduction dans le calcul de son revenu au terme de l'alinéa 20 (1)(j) LIR alors même que l'ARC avait exclu le prêt à l'actionnaire de l'inclusion au revenu d'une année antérieure, « *la question de savoir si quelque chose a été inclus ou pas est purement une question de fait* »¹³⁴. La juge Sheridan précise que l'inclusion devenait une question de fait lorsqu'une cotisation la constatant n'avait pas fait l'objet d'un appel. Rappelons qu'en l'espèce, la déclaration de revenus de SherWeb pour son exercice se terminant le 30 août 2011 a été traitée telle que produite et que cet exercice n'a pas fait l'objet d'une cotisation ultérieure de l'ARQ.

[110] Madame la juge Sheridan réfère par ailleurs à l'affaire *Quigley c. La Reine*¹³⁵, dans laquelle M. le juge Bowman en était venu à une conclusion semblable et invitait¹³⁶ à tenir compte du contexte dans lequel s'articulait la strophe référant à l'inclusion. Parlant de contexte, il convient ici de mentionner que l'article 105.2.1 LI permet, en matière d'imposition du solde négatif du compte cumulatif¹³⁷, au contribuable de traiter certaines aliénations d'I.I. comme des aliénations d'immobilisations. Or, l'option inverse n'est pas possible. Cette option, ce choix, alors laissé au contribuable participe

¹³² Défense, par. 34 (l).

¹³³ 2009 CC1 269, 2006-2969 (IT) G et 2007-1950 (IT) G, aux par. 44 à 54.

¹³⁴ Au par. 45.

¹³⁵ 96 D.T.C. 1057 (C.C.I.)

¹³⁶ En note infrapaginale 5.

¹³⁷ Art. 105 et 105.2 LI.

également de la conclusion selon laquelle la question de l'inclusion est une question de fait.

[111] Ainsi, la troisième condition précitée en ce qui concerne l'application de l'article 107 al. 2(b) LI apparaît donc elle aussi rencontrée.

[112] Un retour s'impose par ailleurs relativement au coût en capital, ou plutôt à l'absence d'icelui pourrions-nous dire. En effet, contrairement à ce qu'avance l'ARQ, il n'est pas possible de conclure d'emblée qu'un bien comporte un coût en capital et constitue, partant, un bien amortissable du simple fait qu'il procure un avantage durable. Dans l'arrêt *Denison Mines Ltd. c. M.R.N.*¹³⁸, la Cour suprême, statuant sur la question de savoir si les dépenses engagées pour le creusage des galeries souterraines d'une mine étaient de nature capitale, releva que l'aspect prédominant de la preuve dans cette affaire illustre que ces dépenses avaient pour but de contribuer au fonctionnement de la société.

[113] La Cour suprême, sous la plume de M. le juge Martland, ajoute que « *le fait qu'il y ait un actif immobilisé, au sens d'un avantage durable, ne transforme pas nécessairement les dépenses encourues pour le réaliser en dépenses de capital par opposition à des dépenses ordinaires* ».

[114] Cela est, ajouterions-nous, d'autant plus vrai en matière d'I.I. et actifs intangibles lorsque, la structure commerciale étant en place, des sommes sont engagées de façon récurrente¹³⁹ afin de maintenir la poursuite rentable des activités: *Canada Starch Co. c. M.R.N.*¹⁴⁰. Rappelons qu'en l'espèce, tout comme le considère l'ARQ dans l'énoncé de ses hypothèses factuelles¹⁴¹, les Panneaux sont « *au centre de l'offre de service de SherWeb* » et qu'ils sont dès lors inextricablement liés à son processus générateur de revenus.

[115] Qui plus est, nous avons vu que SherWeb avait toujours déduit les salaires de ses employés, ces émoluments représentant une dépense récurrente et courante en soi¹⁴². Or, la preuve révèle que les programmeurs constituent, du point de vue de SherWeb, « *le nerf de la guerre* » et sont au premier front en ce qui concerne le processus générateur de revenus courants de SherWeb.

¹³⁸ [1976] 1 R.C.S. 245, à la p. 252.

¹³⁹ Alors que l'Agence plaide que les logiciels vendus ont une durée de vie d'environ 7 ans, la preuve considérée globalement fait voir qu'aussitôt conçus, ceux-ci requièrent une maintenance et un développement continus, en fait minimalement aux trois mois, et ce, durant plus de 7 ans.

¹⁴⁰ 68 D.T.C. 5320, au par. 8, par M. le juge en chef Jackett. Voir égal. *Pantorama Industries Inc. c. La Reine*, 2005 CAF 135, au par. 21, par M. le juge Noël; VERCHERE, Bruce, "Deductible Expenses", dans *Tax Aspects of Measuring Business profits*, 1975 Corporate Management Tax Conference (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1975), 55-73.

¹⁴¹ Défense, par. 34(l).

¹⁴² *Pantorama Industries Inc. c. La Reine*, 2005 CAF 135, au par. 25, par M. le juge Noël.

[116] Ainsi, pour résumer :

- Si l'on devait considérer que les applications et logiciels vendus sont bel et bien des immobilisations, il faut toutefois rappeler que les articles 130R204 et 130R205 RI stipulent que sont exclus de l'amortissement du coût en capital et de l'Annexe B RI les biens qui ont été acquis par suite d'une dépense à l'égard de laquelle un crédit RS&DE a été accordé dans le calcul de son revenu, ce qui est le cas en l'espèce¹⁴³. Ces biens ne pouvaient (art. 93 LI) donc donner droit à une déduction pour amortissement pour Sherweb. Conséquemment, la condition prévue à l'article 99 d.1 LI ne saurait être rencontrée;
- Par ailleurs, aucun coût en capital n'a été clairement déterminé et calculé par l'ARQ, ce point étant absent des hypothèses factuelles prises en considération par l'ARQ dans l'établissement de ses avis de cotisation et colligées au paragraphe 34 de sa défense. Or, l'on ne saurait supputer à l'égard d'un quelconque coût en capital, cette donnée étant essentielle à l'application de la mécanique prévue par l'article 130 LI;
- La qualification du bien à titre d'I.I. dépend ultimement de son traitement lors de son aliénation, ce qui amène à considérer l'article 107 al. 2 (b) LI. Or, les trois conditions posées par cette disposition sont ici rencontrées;
- Enfin, les applications et logiciels vendus présentent davantage de caractéristiques d'I.I. que d'immobilisations.

CONCLUSION

[117] Le Tribunal est donc d'avis que l'article 99 d.1 LI ne saurait donc s'appliquer dans les circonstances de la présente affaire de telle sorte qu'il ne sera pas nécessaire d'aborder l'argument subsidiaire de SherWeb selon lequel l'Agence aurait erré dans ses calculs.

[118] Conséquemment, le coût en capital des applications et logiciels vendus aurait dû être de 3 469 144 \$, à savoir un coût d'acquisition de 3 445 000 \$ en plus des dépenses engagées afin de réaliser l'acquisition. L'ARQ ayant reconnu un coût en capital de 1 263 140 \$, la différence doit être ajoutée aux fins de la déduction prévue à l'article 130 LI et les avis de cotisation doivent être modifiés en conséquence.

¹⁴³ Voir le paragraphe 96 précité relativement à l'application de l'article 229 LI.

POUR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :

ACCUEILLE l'appel à l'encontre des trois avis de cotisation datés du 2 mars 2016, portant les numéros 1001, 1021 et 1041 et visant les exercices financiers de la demanderesse 7958501 Canada inc. se terminant respectivement les 31 août 2012, 31 août 2013 et 31 août 2014;

DÉFÈRE en conséquence à la défenderesse Agence du revenu du Québec l'avis de cotisation daté du 2 mars 2016, portant le numéro 1001 et visant l'exercice financier de la demanderesse 7958501 Canada inc. se terminant le 31 août 2012 pour un nouvel examen et l'émission d'une nouvelle cotisation afin de tenir compte des motifs et conclusions de cette Cour;

DÉFÈRE en conséquence à la défenderesse Agence du revenu du Québec l'avis de cotisation daté du 2 mars 2016, portant le numéro 1021 et visant l'exercice financier de la demanderesse 7958501 Canada inc. se terminant le 31 août 2013 pour un nouvel examen et l'émission d'une nouvelle cotisation afin de tenir compte des motifs et conclusions de cette Cour;

DÉFÈRE en conséquence à la défenderesse Agence du revenu du Québec l'avis de cotisation daté du 2 mars 2016, portant le numéro 1041 et visant l'exercice financier de la demanderesse 7958501 Canada inc. se terminant le 31 août 2014 pour un nouvel examen et l'émission d'une nouvelle cotisation afin de tenir compte des motifs et conclusions de cette Cour;

LE TOUT avec frais de justice.

CHRISTIAN BOUTIN, J.C.Q.

-
- Dates d'audience devant M. le juge Vincenzo Piazza : 29, 30 et 31 mai 2019
 - Décès de M. le juge Piazza : 17 novembre 2019
 - Date où le dossier fut confié à M. le juge Christian Boutin : 18 décembre 2019 (avec le 4 décembre 2019 comme point de départ du délibéré)
 - Date où M. le juge Boutin a reçu le dossier complet incluant la transcription des notes sténographiques de l'audition : 13 janvier 2020
 - Date de l'interruption des activités judiciaires (Covid 19) : 16 mars 2020

ME OLIVIER FOURNIER

ME SIMON LEMIEUX

Deloitte Legal Canada/Droit fiscal Deloitte, S.E.N.C.R.L./s.r.l, Cabinet d'avocats.

Pour la demanderesse

ME BRIGITTE LANDRY

Larrivière Meunier, avocats

Direction du Contentieux fiscal et civil (Montréal)

Pour la défenderesse