

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : SERVICE DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 13 NOVEMBRE 2006

OBJET : **RÉMUNÉRATION PAYÉE À UN ADMINISTRATEUR OU UN
EX-ADMINISTRATEUR ET RÉPARTITION DES AFFAIRES DU PAYEUR**
N/📁 : **06-0103546**

La présente est pour faire suite à notre conversation du ***** dernier et à votre courriel du même jour en regard du sujet mentionné en objet. Puisqu'une des questions que vous souleviez alors impliquait des sommes d'une relative importance (***** de rémunération) et que ces questions en sont de principe dont il importe de diffuser les réponses, nous avons préféré y répondre autrement que par le biais d'un simple courriel. Il s'agit de déterminer l'établissement duquel un particulier est l'employé et de répartir son traitement ou salaire en conséquence.

QUESTIONS

Vos questions sont les suivantes :

- 1) Une rémunération pouvant inclure des actions ou des options d'achat d'actions est versée aux membres du conseil d'administration d'une société possédant des établissements tant au Québec qu'en Ontario. La répartition de la rémunération entre le Québec et l'Ontario aux fins d'établir la répartition des affaires de la société pourrait-elle être faite en proportion du nombre de réunions du conseil tenues dans chacune des deux juridictions? Dans la négative, comment devrait-elle être faite?
- 2) Une rémunération est versée à un ex-employé, devenu par la suite ex-président du conseil, en compensation de l'impôt sur le gain en capital encouru à la suite de l'exercice d'options d'achat d'actions. Pour la période où il était employé, il s'est rapporté à l'établissement du Québec et pour les ***** derniers mois, à celui de l'Ontario. Par la suite, il a occupé pendant ***** mois la fonction de président du conseil d'administration. Des options d'achat d'actions lui ont été octroyées durant ces périodes. La répartition entre le Québec et l'Ontario pourrait-elle être faite en associant la rémunération à chacune des périodes en proportion des options octroyées et, selon la nature de la charge qu'il occupait, en fonction de l'établissement où il se rapportait pendant son emploi ou selon la réponse donnée à la question 1?

OPINION

A) De manière générale :

i) Notion large d'employé :

Notons au départ que la notion d'employé définie à l'article 1 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3) englobe autant la personne qui occupe un emploi que celle qui remplit une charge. Ceci fait en sorte que la rémunération versée à un administrateur, qui est généralement vu comme occupant une charge, influe sur l'élément traitements et salaires de la formule de répartition des affaires prévu au paragraphe *b* de l'article 771R3 du *Règlement sur les impôts* (R.R.Q., 1981, c. I-3, r.1), ci-après désigné « RI ».

ii) Notion d'employé d'un établissement :

D'autre part, l'article 771R3.2 du RI codifie les facteurs ou la nature des facteurs de rattachement à retenir pour arrêter qui, en regard de « l'établissement situé au Québec », se doit d'être vu, pour une période donnée qui peut constituer tout ou partie d'une année d'imposition¹, comme étant un employé de pareil établissement aux fins de la formule de répartition des salaires prévue à ce paragraphe *b*.

Ainsi, dans la mesure où les faits à apprécier pour l'application des facteurs de rattachement prévus à l'article 771R3.2 du RI demeurent sensiblement les mêmes tout au long de l'année, l'application de ces facteurs fera généralement en sorte que l'employé donné sera considéré pour toute l'année d'imposition comme étant ou non un employé d'un établissement québécois de la société. Au contraire, dans la mesure où les faits changent significativement en cours d'année, l'application des facteurs de rattachement à ces faits changeants pourrait faire en sorte que l'employé se doive d'être considéré comme étant un employé d'un établissement québécois de la société que pour une partie de l'année d'imposition.

¹ L'emploi, à deux reprises, du mot « dans » à l'article 771R3.2 du RI connote une appréciation qui vaut à un moment précis de l'année et qui ne s'applique pas nécessairement à toute l'année. Voir le raisonnement fait dans la jurisprudence fiscale sur la portée du mot « during » qui a le sens voisin du mot « dans », notamment dans l'affaire *Thomson v MNR*, 2 DTC, page 812 et plus particulièrement à la page 816 (Cour suprême du Canada).

B) De manière spécifique :

Première question :

En réponse à votre première question, la portion de la rémunération attribuable au Québec et prenant la forme d'actions du trésor ou d'options sur de pareilles actions, dans la mesure où elle peut constituer une dépense² (comme le prévoit d'ailleurs le paragraphe 7 du Bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 771-3/R2), sera fonction de l'analyse de l'ensemble des critères évoqués à cet article 771R3.2 du RI pour la période. On pourrait donc, en droit, difficilement se ranger, par exemple, à la formule quelque peu mécanique de répartition des traitements et salaires que vous suggériez et qui serait fonction du nombre de réunions du conseil tenues dans chaque juridiction et l'appliquer tout entière à la masse salariale des administrateurs. L'exercice devrait plutôt, en principe, être fait pour chacun d'eux et, une fois arrêté le principe qu'un administrateur donné se doit d'être considéré comme un employé de l'établissement de la société situé au Québec pour tout ou partie de l'année, son traitement ou salaire tout entier pour tout ou partie de cette année devrait être attribué au Québec.

Cependant, pour des raisons pratiques, puisque l'application de cet article 771R3.2 est très factuelle et que personne d'autre que la société n'est maître des faits qui président à son application, rien ne vous empêche d'assumer, à charge bien sûr par le contribuable d'en faire la démonstration contraire, la présence de certains faits qui feraient en sorte qu'un administrateur donné ou que les administrateurs collectivement se doivent d'être considérés comme ayant été autant d'employés d'un établissement situé au Québec pour tout ou partie de l'année.

Par exemple, si vous étiez en présence ou assumiez être en présence du fait qu'un administrateur donné résidant en Ontario et payé depuis cette province avait assisté à quatre séances du conseil en Ontario et trois au Québec, cet administrateur ne pourrait, en raison de l'article 771R3.2 du RI, être considéré comme étant un employé de l'établissement québécois de la société pour quelque partie que ce soit de l'année, ce qui

² a) Voir l'affaire *Alcatel Canada v The Queen*, 2005 DTC, page 387 et plus particulièrement au paragraphe 31 (Cour canadienne de l'impôt).

b) Voir aussi l'amendement qui sera apporté à la *Loi de l'impôt sur le revenu* par l'introduction de l'article 143.3 proposé le 17 novembre 2005 dans un Avis de motion de voies et moyens visant à paralyser l'affaire *Alcatel* et qui n'aura pas d'impact sur la répartition des affaires. Le Québec harmonisera sa législation fiscale en conséquence comme l'annonçait la page 179 des Renseignements additionnels sur les mesures du budget 2006-2007.

ferait en sorte qu'aucune partie de son traitement ou salaire ne serait attribuable au Québec en conformité du paragraphe *b* de l'article 771R3 du RI.

Deuxième question :

En réponse à votre deuxième question, l'approche préconisée en réponse à votre première question, et qui repose sur l'appréciation globale des facteurs de rattachement pour arrêter de quel établissement un individu est l'employé, est encore la bonne pour la période où l'employé n'est pas encore retraité.

Pour la période où le salarié est retraité, Revenu Québec estime³ que le facteur de rattachement le plus pertinent serait plutôt celui portant sur l'endroit d'où l'administrateur est payé. Dans le cas d'un administrateur d'une société, le siège social est généralement l'endroit à partir duquel la rémunération est versée et c'est de cet établissement dont il devrait être considéré faire partie.

³ Position avancée devant le chapitre de Montréal de l'Institut des cadres fiscalistes à Québec en février 2002 – Dossier DOCUMASTER # 02-0100566.