

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 2 DÉCEMBRE 2009

OBJET : **EXPLOITATION D'UNE ENTREPRISE AU QUÉBEC PAR
L'INTERMÉDIAIRE D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES**
N/📁 : **09-008058-001**

La présente est pour faire suite à la demande de service-conseil de ***** concernant l'objet mentionné ci-dessus.

FAITS

Plus précisément, ***** désire savoir si une société constituée en Ontario (ci-après « Société ») est assujettie à l'impôt du Québec dans la situation suivante.

La Société est devenue membre d'une société de personnes (ci-après « Société de personnes ») le 30 décembre 2004, soit postérieurement à l'exploitation par cette dernière d'une entreprise au Québec. Plus précisément, la Société de personnes détenait des immeubles au Québec et en Ontario, qu'elle louait à des fins résidentielles et commerciales. Le 15 mars 2004, la Société de personnes a vendu tous ses immeubles et, en conséquence, un gain en capital a été attribué à la Société.

La fin d'année d'imposition de la Société et de la Société de personnes est le 31 décembre.

La Société soutient qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt du Québec puisqu'elle est devenue membre de la Société de personnes à un moment où celle-ci n'exploitait plus d'entreprise au Québec. Comme la Société n'a jamais, par elle-même, exploité d'entreprise au Québec par l'intermédiaire d'un établissement, elle soutient qu'elle n'a donc jamais exploité d'entreprise au Québec, par elle-même ou par l'intermédiaire de la Société de personnes.

OPINION

Nous ne pouvons répondre à la demande de façon catégorique étant donné qu'elle repose en partie sur une question de fait, et que les faits exposés ne sont pas suffisamment précis. Toutefois, nous pouvons vous faire part des commentaires généraux suivants.

Selon les règles de fonctionnement relatives aux sociétés de personnes, le revenu de toutes provenances réalisé par une société de personnes au cours d'un exercice financier donné doit être partagé entre tous ses membres, y compris ceux qui s'y sont ajoutés en cours d'exercice. À cet égard, l'article 600 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3) [ci-après LI] établit le principe à l'effet que la société de personnes sert de conduit aux associés aux fins de calculer le revenu, de sorte que les revenus conservent leur nature entre leurs mains. Plus précisément, le paragraphe *c* de l'article 600 de la LI édicte que la société de personnes calcule ses revenus et pertes de chaque source au Canada ou dans un autre endroit comme si elle était une personne distincte, et le paragraphe *f* de l'article 600 de la LI édicte que chacun de ces revenus doit être considéré comme un revenu de chaque associé provenant de cette source et de cet endroit, jusqu'à concurrence de sa part.

Ce principe du conduit implique que chaque associé est considéré exploiter lui-même chaque entreprise de la société de personnes et avoir lui-même chacun des établissements de la société de personnes, comme en font foi les propos suivants de la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Quebec (Deputy Minister of Revenue) v. Dunne*¹ :

[...] Tel qu'expliqué plus haut, la société n'est qu'un conduit et ses activités sont imputables aux membres, réels ou réputés, qui la forment et exercent à travers elle leur entreprise, celle-ci étant exploitée dans un ou plusieurs établissements. Il n'y a pas là de confusion entre les notions d'entreprise et d'établissement : il s'agit plutôt de reconnaître les liens qui existent entre la notion d'entreprise et celle d'établissement et de reconnaître également que la première n'est pas une notion désincarnée de tout *situs*. L'article 12 L.I. illustre d'ailleurs bien les liens entre l'entreprise et l'établissement en définissant ce dernier comme le lieu fixe ou l'endroit principal où un contribuable exerce son entreprise.

Ainsi, dans la mesure où la Société, dans la situation soumise, participe aux bénéfices de la Société de personnes relativement à l'exercice financier de cette dernière se terminant le 31 décembre 2004 et au cours duquel elle a exploité une entreprise au Québec par l'intermédiaire d'un établissement, la Société sera considérée comme ayant également eu

¹ 2007 DTC 5237 au paragr. 48.

un établissement au Québec, par l'intermédiaire de cette Société de personnes, et elle sera par conséquent assujettie à l'impôt québécois en vertu de l'article 22 de la LI.

Il est à noter que nous considérons comme non valable l'argument à l'effet que la Société ne pourrait être considérée comme ayant exploité une entreprise au Québec puisqu'elle n'était pas membre de la Société de personnes au moment de cette exploitation. En effet, le principe du conduit exposé plus haut ne repose pas sur la participation effective de l'associé aux activités de la société de personnes, mais bien sur sa participation, en tant qu'associé, dans les bénéfices de la société de personnes. Ce point de vue a été confirmé par la Cour fédérale dans l'arrêt *Lois Hollinger v. The Queen*². Dans cette affaire, l'associé prétendait qu'il ne pouvait gagner du revenu d'entreprise par l'intermédiaire d'une société de personnes puisqu'il n'en était qu'un associé passif, son rôle se limitant à celui d'un bailleur de fonds ne participant pas dans les opérations de l'entreprise. La Cour rejeta cet argument comme suit :

Counsel for the appellant further says that the question of whether income is from a business or property is one that must be resolved on the facts of each particular case and no simple criterion is determinative.

[...]

I believe that most of those criteria are what may be termed subjective ones, i.e., which deal or apply to the person receiving the income rather than to the objective question of the source of the income which, in my view, is always the overriding consideration which must determine the matter. The source here is clearly a business source. [...] There is no question that the appellant has entered into a partnership here with her mother and sister and this partnership is clearly operating a business from which she receives her share of the profits. A partnership, and this applies to the civil law as well as to the common law, is essentially a contractual relationship between two or more persons. The contract is usually in writing but need not be so. There must be a business carried on and, of course, this is what we have here.

Par conséquent, le fait que la Société ait participé aux bénéfices de la Société de personnes, relativement à un exercice financier au cours duquel une entreprise a été exploitée au Québec, a pour effet d'assujettir la Société à l'impôt québécois puisque, de ce fait, elle sera considérée avoir elle-même une source québécoise de revenu et avoir exploité une entreprise au Québec en vertu du principe du conduit exposé précédemment.

² 73 DTC 5003 (Cour fédérale, division de première instance), approuvé sans motif par la Cour fédérale d'appel (74 DTC 6604).

Enfin, nous considérons également comme non valable l'argument à l'effet que le principe du conduit, bien qu'imputant à la Société une source québécoise de revenu et un établissement au Québec, ne serait pas suffisant pour l'assujettir à l'impôt aux fins de l'article 22 de la LI. En effet, dans l'arrêt *Dunne* (précité), un résidant de l'Ontario avait tenté, par une argumentation similaire, de dissocier les règles d'assujettissement à l'impôt québécois des règles de détermination du revenu relatives aux sociétés de personnes et à leurs membres. La Cour d'appel réfuta cet argument comme suit :

[...] Selon l'intimé, le fait que les hypothèses envisagées par l'article 600 régissent l'interprétation des dispositions du présent titre, c'est-à-dire du titre XI, intitulé « Les sociétés et leurs membres », signifie qu'aux fins des autres dispositions de la loi les membres retraités d'une société n'ont pas à inclure (et pas davantage à déclarer) les revenus qui leur échoient par les dispositions du titre XI et encore moins à payer là-dessus un impôt au Québec.

[55] Si cette proposition était vraie, elle aurait pour effet de neutraliser complètement le titre XI lui-même. Les dispositions de ce titre sont celles qui établissent le mode particulier de calcul des revenus des sociétés et leur répartition entre les différents membres, réels ou réputés, de ces sociétés; [...] À quoi donc serviraient ces dispositions si elles ne permettaient que d'établir les revenus des divers protagonistes mais demeureraient sans effet aux fins des autres dispositions de la loi, notamment celles qui prévoient l'imposition des revenus, une fois ceux-ci calculés? Manifestement, le législateur, qui ne légifère pas pour ne rien dire, ne peut pas avoir eu l'intention d'énoncer ces dispositions autrement que pour qu'elles servent de base au calcul et au paiement de l'impôt lui-même. Le libellé de l'alinéa introductif, *in fine*, de l'article 600 L.I. n'est peut-être pas des plus heureux mais il ne peut certainement pas avoir pour effet de rendre le titre XI inutile.

Compte tenu de ce qui précède, nous sommes d'avis que la Société sera assujettie à l'impôt du Québec si la Société de personnes exploite une entreprise au Québec à un moment donné de l'exercice financier à l'égard duquel la Société participe aux bénéfices. À cet égard, comme le requièrent les articles 771R4 et 771R21 du Règlement sur les impôts (R.R.Q., 1981, c. I-3, r.1), la Société devra tenir compte, aux fins d'établir sa proportion des affaires au Québec et ailleurs, de sa part du revenu brut de la Société de personnes ainsi que sa part des traitements et salaires versés par la Société de personnes pour cet exercice financier, lesquelles parts comprendront une proportion de revenu brut, de traitements et de salaires attribuable aux établissements que la Société de personnes a eus au Québec, et cette proportion sera, à son tour, imputée à la Société aux fins de déterminer sa proportion des affaires faites au Québec.