



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 10 FÉVRIER 2015

OBJET : **ÉTABLISSEMENT D'UNE AGENCE DE PLACEMENT – LA QUESTION
DES OPÉRATIONS OU DES ACTIVITÉS ANCILLAIRES**
N/RÉF. : 15-024237-001

La présente fait suite à votre courriel ***** au regard du sujet décrit en rubrique.

Il s'agissait d'abord d'arrêter le droit applicable pour déterminer si une agence de placement ***** pouvait être vue comme exerçant son entreprise dans un lieu fixe qu'elle possède dans une province quelconque autre que le Québec de manière qu'elle soit considérée y posséder un établissement au regard du premier alinéa de l'article 12 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ». L'agence fait valoir qu'elle aurait dû, dans le passé, produire sa déclaration de revenus en tenant compte du fait qu'elle possédait un établissement dans cette province quelconque.

La présente, dans sa forme actuelle, ne dispose que de la notion d'établissement et des conséquences que cela emporte en impôt sur le revenu pour l'agence. **Elle ne dispose donc pas** des conséquences monétaires découlant de la présence ou non d'un établissement dans cette province quelconque au regard de ses obligations de retenue ou de contribution prévues par certaines lois connexes, dont la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (RLRQ, chapitre R-5). Les conséquences semblent marginales pour ce qui est de cet impôt sur le revenu, mais sont significatives pour ce qui est desdites contributions puisqu'elles avoisineraient ***** \$.

On nous demandait ensuite, lorsqu'un contribuable entend changer la position prise par le passé dans ses déclarations de revenus (« *filing position* ») en matière d'établissement, d'émettre un point de vue sur la question de savoir si le fait d'avoir, par le passé, produit une déclaration de revenus au Québec, comme si l'agence n'avait pas d'établissement hors du Québec, emportait admission dont Revenu Québec aurait pu se servir pour s'y opposer ou si cela rendait plus difficile ce changement de position.

Les faits étant cruciaux en matière d'établissement, après les avoir repris, nous répondrons d'abord à la seconde question pour ensuite s'attarder à la première.

Les faits

Revenu Québec aurait déterminé que l'agence n'avait qu'un seul établissement, soit celui au Québec, puisque les activités exercées au bureau situé dans cette province quelconque ont été considérées comme étant des fonctions ancillaires.

- 1) L'agence a été constituée ***** en vertu de la Loi canadienne sur les sociétés par actions (L.R.C. (1985), c. C-44).
- 2) Le siège social de l'agence est situé au Québec.
- 3) L'agence possède aussi un bureau situé dans cette province quelconque. L'agence a indiqué dans ses représentations qu'elle possède aussi un bureau en Ontario.
- 4) Le principal client de l'agence est ***** et son siège social est situé dans le même immeuble que l'agence. De plus, l'agence et son principal client ont un bureau à la même adresse situé dans cette province quelconque. Les autres clients de l'agence sont ***** pendant les années en litige.
- 5) L'agence offre des services de gestion ***** et de gestion technique pour l'industrie ***** au Canada. Elle voit à engager des ***** et des techniciens pour les ***** selon les besoins de ses clients. L'agence agit comme intermédiaire et comme agence de placement de personnel.
- 6) Les personnes résident à différents endroits (pas nécessairement au Québec). Le syndicat des personnes détachées réfère le personnel à engager selon les besoins des clients de l'agence. C'est le gestionnaire du client qui fait la transmission des heures de travail des personnes au bureau situé dans cette province quelconque. Lorsque c'est le client principal, le détail des salaires lui est envoyé 2 jours avant la paie, le client principal dépose l'argent dans une banque située dans cette province quelconque et l'agence prépare la paie.
- 7) Toutes les personnes se présentent au travail chez le client.

-
- 8) Les services administratifs et les paies du personnel sont effectués au bureau situé dans la province quelconque. En 20X4, il y avait un employé résident de la province quelconque à ce bureau et en 20X6, un deuxième employé a été engagé dans un poste similaire. Ces employés sont responsables de la paie pour le personnel et d'une masse salariale d'environ ***** \$ par année.
- 9) L'agence a fait valoir ce qui suit dans ses représentations en opposition concernant les activités au bureau situé dans la province quelconque :
- « *Specifically, the employees in the particular office are in charge of :*
- a. Finalizing letters after an individual is hired (e.g.: references, questionnaires, etc.);*
 - b. Inputting all payroll data to the crew payroll system;*
 - c. Corresponding on crew payroll related matters (preparing employer letters for mortgage applications, processing garnishment demands, etc.);*
 - d. Managing and processing all crew payroll disbursements from the agency's bank account with the ***** in the particular in accordance with collective union agreements;*
 - e. Administrating matters associated the application of the collective union agreements;*
 - f. Making applicable severance payments; and*
 - g. Administering all T4 reporting. ».*
- 10) À la suite d'une vérification en retenues à la source, Revenu Québec a déterminé que l'agence ne possédait pas d'établissement dans la province quelconque et qu'elle possédait plutôt un seul établissement situé au Québec, car les services administratifs et la paie devaient être considérés comme des activités ancillaires de sorte à ne pas considérer qu'elle y exerçait son entreprise au sens où l'entend le premier alinéa de l'article 12 de la LI. Par conséquent, comme les employés n'étaient pas tenus de se présenter à un établissement de leur employeur, puisqu'ils se présentent *****, Revenu Québec aurait déterminé que l'agence était assujettie aux retenues à la source et aux cotisations d'employeur du Québec en ce qui a trait aux salaires des membres *****.

-
- 11) En outre, pour les exercices se terminant les 31 décembre 20X3, 20X4 et 20X5, l'agence a indiqué dans ses déclarations de revenus des sociétés une proportion des affaires faites au Québec de 100 % et considérait donc ne pas avoir d'établissement hors du Québec.
 - 12) Des avis de cotisation pour les années 20X3 à 20X7 ont été émis pour un montant total de droits de plus de ***** \$ relativement au Régime québécois d'assurance parentale, au Fonds des services de santé et à la Commission des normes du travail.
 - 13) Au cours des années en litige, l'agence aurait effectué ses contributions d'employeur dans la province quelconque en ce qui a trait au personnel et aux deux employés qui se présentent au bureau situé dans la province quelconque.
 - 14) L'agence prétend que la gestion de la paie fait partie intégrante de ses activités génératrices de revenus. Il s'agirait d'un service fourni en vertu des contrats de service entre l'agence et ses clients. Par conséquent, la gestion de la paie ne serait pas une activité ancillaire, mais bien une partie essentielle de la gestion des membres *****.
 - 15) L'agence prétend aussi qu'elle aurait, aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu, commis une erreur concernant le pourcentage de répartition des affaires pour les exercices de 20X3, 20X4 et 20X5. De plus, pour l'exercice se terminant le 31 décembre 20X6, elle allègue qu'elle aurait correctement réparti une partie de ses affaires dans la province quelconque.
 - 16) En 20X7, elle a transmis à Revenu Québec des déclarations de revenus des sociétés amendées pour les exercices de 20X3, 20X4, 20X5 et 20X6 dans lesquelles la répartition de ses affaires a été modifiée.

L'opinion

A) Amendement de la position prise antérieurement

Une société n'est pas nécessairement admise à revoir de sa propre initiative les positions qu'elle a prises lors de la production de ses déclarations de revenus antérieures puisque le ministre a, en conformité de l'article 1010 de la LI, discrétion de cotiser de nouveau pour y donner effet. Cependant, dans la mesure où la société aurait dû déclarer la présence d'un établissement dans une province quelconque comme il sera concédé plus

loin et puisqu'il s'agit de fédéralisme fiscal, le ministre devrait, comme l'évoque le sous-paragraphe c du paragraphe 4 du bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 1051-1/R3 *Remboursement d'impôt, d'intérêt ou de pénalité* et comme le sous-entend l'article 1010.0.3 de la LI dont on devrait anticiper l'application, donner suite à la demande du contribuable de manière à éviter tout potentiel de double imposition provinciale du même revenu.

B) Endroit où l'entreprise est exercée et incidences des activités ancillaires

Au regard du droit fiscal, il existe un large consensus dans la littérature¹ et la jurisprudence fiscales² ainsi que dans les positions de l'administration fiscale³ prises en conformité de cette même jurisprudence qu'une entreprise de services est exercée à l'endroit où les services sont rendus. Or, des services ont bel et bien été rendus dans la province quelconque.

Cependant, il peut être tiré de la jurisprudence fiscale fédérale que les tribunaux, pour déterminer où une entreprise donnée est exercée, n'ont généralement retenu que l'emplacement des seules activités ou opérations générant ou susceptibles de générer un bénéfice⁴ (« *place or country in which operations take place from which profits in substance arise* »). Cela peut être décrit comme des activités ou opérations de substance. Par activités ou opérations de substance, on entend, comme l'avance la version française de la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *London Life* évoquée à la note infrapaginale numéro 4 : « celles influençant les décisions qui vont générer un revenu ou qui suscitent une expectative raisonnable de revenu ».

Le corollaire de cette approche est que les activités ou opérations qui ne contribuent pas directement à gagner du revenu, les activités ou opérations dites « ancillaires », ne sont pas en elles-mêmes suffisantes pour arrêter la juridiction où une entreprise est considérée être exercée sauf et seulement sauf si une masse critique importante de ces activités ou opérations ancillaires, un effet cumulatif en quelque sorte, se retrouve ou survient dans une même juridiction.

¹ Voir Kyles, Constantin dans « Exploiter une entreprise au Canada », *Canadian Tax Journal* 1995, volume 43, numéro 5, page 1672 et plus particulièrement à la page 1710.

² Voir notamment l'affaire *C.I.R. v. Hang Seng Bank Limited* 3 [1991] 1 A.C., page 306 (8 octobre 1990) et plus particulièrement aux pages 322 et 323 (Conseil privé).

³ Voir le paragraphe 1.53 du Folio de l'impôt sur le revenu S5-F2-C1 : Crédit pour impôt étranger.

⁴ Voir notamment les affaires *Kinguk Trawl Inc. and Farocan Inc. v. The Queen*, 2003, D.T.C. page 5168 (Cour d'appel fédérale) et *The Queen v. London Life Insurance Company*, 1990, D.T.C. page 6001 (Cour d'appel fédérale).

Pour voir si les services rendus depuis la province quelconque sont ancillaires ou pas, il importe d'identifier les services et la nature des services en cause afin d'arrêter d'abord le type d'entreprise exercée par l'agence et en quoi consiste son entreprise.

Or, quels sont les services ou la nature des services que rend généralement une agence de placement, le type d'entreprise qu'elle exerce et en quoi consiste son entreprise? Comme l'indique la toute récente décision de la Cour d'appel du Québec rendue dans l'affaire *Agence Oceanica inc.*⁵ :

« [...] Le contrat entre l'agence de placement et le client est donc un mandat doublé d'un **contrat de service pour la prise en charge totale ou partielle de la gestion des ressources humaines mises à la disposition du client.** [...] Celle-ci assume cette charge à titre de mandataire du client et pour son bénéfice exclusif. [...] »⁶.

(la mise en évidence est de nous)

Les services de gestion des ressources humaines pris dans leur ensemble, ci-après désignés « RH », s'étendent notamment aux activités d'embauche, d'encadrement, de rétention, de discipline, mais aussi à la rémunération de la main-d'œuvre. Chacune des activités précédemment décrites constitue les fonctions premières d'un intervenant en RH (« *core fonctions* ») et la somme des fonctions qu'elle offre à ce titre constitue l'entreprise première (« *core business* ») d'un intervenant en RH et l'essentiel de ses activités de sorte qu'il est difficile, pour quelqu'un chez qui c'est l'entreprise première, de voir la préparation de la paie comme étant simplement une fonction de support (« *support fonctions* ») de façon à la voir comme n'étant qu'ancillaire.

Distinguer les fonctions premières des fonctions de support qui sont, elles, ancillaires, est avant tout fonction de ce en quoi consiste l'entreprise première du contribuable. Ainsi, les activités de RH d'une entreprise manufacturière sont généralement vues comme étant des fonctions de support ou ancillaires puisque ces activités ne constituent pas son entreprise première (les activités de fabrication / transformation étant ses fonctions premières) alors que les activités de RH d'un contribuable qui ne fait que ça constituent ses fonctions premières parce que les activités de RH constituent son entreprise première. Cependant, l'agence peut avoir elle aussi des activités ancillaires lorsqu'elle embauche, gère et rémunère **son propre personnel** pour être en mesure d'exploiter son entreprise de RH. Cependant, ce ne sont pas ces activités qui sont ici en cause.

⁵ Récitée au long comme étant la décision *Agence Oceanica inc. c. Agence du revenu du Québec* 2014 QCCA 1385 CanLII.

⁶ Paragraphes 22 et 23 de la décision évoquée à la note 5.

- 7 -

Pour toutes ces considérations, il y a lieu de se ranger et de donner suite aux représentations des représentants du contribuable selon lesquelles il possédait, pour les années d'imposition pendant lesquelles cette situation existait, un établissement dans la province quelconque.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises