



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES  
ET AUX FIDUCIES

**DATE** : LE 21 AOÛT 2019

**OBJET** : **APPLICATION DU PARAGRAPHE E DE L'ARTICLE 725 DE LA LOI SUR  
LES IMPÔTS – LOCATION DE PERSONNEL**  
**N/RÉF. : 15-025039-003**

---

Nous donnons suite à votre demande, transmise \*\*\*\*\*, concernant le sujet mentionné en objet.

## FAITS

Nous reproduisons ci-après les informations que vous nous avez soumises.

- \*\*\*\*\*, ci-après désignée « Société 1 », est une société de \*\*\*\*\* dont le siège social est situé dans la réserve autochtone \*\*\*\*\* au Québec. Cette société est possédée à 100 % par \*\*\*\*\* qui est elle-même possédée à 100 % par \*\*\*\*\*.
- Société 1 effectue des travaux de sous-traitance pour \*\*\*\*\*, ci-après désignée « Société 2 », une société propriétaire de \*\*\*\*\*, située à \*\*\*\*\* dans un territoire qui ne fait pas partie d'une réserve indienne. Le projet \*\*\*\*\* s'inscrit dans le cadre du \*\*\*\*\*.
- Société 1 emploie des non-Indiens, ainsi que des Indiens de \*\*\*\*\*, qui vivent principalement dans la réserve de \*\*\*\*\*.
- Les employés assignés au contrat de sous-traitance effectuent des travaux de \*\*\*\*\*, mais accomplissent leurs fonctions à l'extérieur de la réserve \*\*\*\*\*.



- L'analyse des faits \*\*\*\*\* démontre que les employés de Société 1, qui effectuent \*\*\*\*\*, sont loués à Société 2 et que ces employés accomplissent leurs fonctions à l'extérieur de la réserve \*\*\*\*\*.
- Société 1 considère que tous leurs employés Indiens qui habitent dans une réserve ont droit à la déduction pour Indiens. L'entreprise n'effectue donc pas les retenues à la source (RAS), ni les cotisations de l'employeur au Régime de rentes du Québec (RRQ).
- Pour l'application de l'exemption fiscale pour les Indiens en matière d'impôt, lorsque le travail est effectué à l'extérieur de la réserve, il faut étudier les facteurs qui rattachent le revenu à la réserve.
- Pour les employés Indiens de Société 1 qui résident sur la réserve et qui effectuent des travaux pour Société 1 dans le cadre d'un contrat de sous-traitance avec Société 2, Revenu Québec, en application des règles énoncées au bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2<sup>1</sup>, est d'avis que le revenu est situé sur la réserve et que l'exemption fiscale pour les Indiens doit être appliquée.
- Pour les employés Indiens de Société 1 qui résident sur la réserve et qui effectuent des travaux pour Société 2 dans le cadre des activités de location de personnel de Société 1, Revenu Québec, en application des règles énoncées au bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2, est d'avis que le revenu n'est pas situé dans une réserve et que l'exemption fiscale pour les Indiens ne doit pas s'appliquer. Il est à noter que Revenu Québec est en mesure d'établir les revenus gagnés pour chaque particulier visé, et il est donc possible, si nécessaire, d'émettre des avis de cotisation à chaque particulier.
- Ainsi, le bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2 précise, au paragraphe 16, que « le revenu d'emploi versé à un Indien qui vit dans une réserve et occupe un emploi auprès d'une société qui réside dans une réserve et fournit de la main-d'œuvre à d'autres employeurs (agence de placement) résidant à l'extérieur de la réserve pour l'accomplissement de fonctions à l'extérieur de la réserve, ne peut faire l'objet d'une déduction dans le calcul du revenu imposable de l'Indien [...] ».

---

<sup>1</sup> Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2 « Revenu d'un Indien provenant d'une charge ou d'un emploi », 30 septembre 2015.



- Pour ces employés, Revenu Québec est donc d'avis que l'exemption fiscale pour Indiens ne s'applique pas et que Société 1 est tenue de faire les retenues d'impôt applicables et de payer les cotisations de l'employeur. Actuellement, Société 1 n'effectue aucune retenue à la source d'impôt pour ses employés Indiens, sans égard à la nature des travaux réalisés, ce qui contrevient aux règles applicables.
- À la suite de la vérification de Société 1, les conclusions de la vérification ont été présentées à l'entreprise le \*\*\*\*\*.

## QUESTIONS

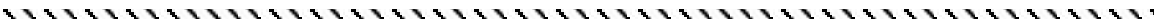
Vous posez les questions suivantes :

1. Est-ce que la fourniture effectuée par Société 1 à Société 2, consistant à fournir des \*\*\*\*\* appartenant à Société 2, constitue de la location de personnel?
2. Est-ce que la fourniture effectuée par Société 1 à Société 2, consistant à fournir des travailleurs jumelés aux salariés de Société 2 (équipe) pour travailler \*\*\*\*\*, constitue de la location de personnel?
3. Étant dans une situation de location de personnel, est-ce que les salaires versés par Société 1 à ses employés Indiens travaillant hors réserve à \*\*\*\*\*, mais résidant sur une réserve, peuvent être déduits dans le calcul du revenu imposable de ces derniers en vertu du paragraphe e de l'article 725 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », en tenant compte des faits cumulés lors de la vérification et des arguments présentés par le représentant du contribuable dans le dossier?

Vous êtes d'avis que la preuve recueillie lors de la vérification démontre que Société 1 exerce des activités de location de personnel<sup>2</sup>. Vous êtes également d'avis que dans l'analyse du *situs* du revenu d'emploi des Indiens dont les services ont été loués à Société 2 par Société 1, le fait que l'employeur réside sur une réserve est un facteur de rattachement qui doit se voir accorder un poids négligeable.

---

<sup>2</sup> Vous énumérez notamment les éléments suivants : facturation, feuilles de temps démontrant la location de personnel, lien de subordination exercé par Société 2 auprès des employés Indiens provenant de Société 1, le matériel appartenant à Société 2 ainsi que les témoignages de certains intervenants qui travaillent \*\*\*\*\*.



## RÉPONSES

1. **Est-ce que la fourniture effectuée par Société 1 à Société 2, consistant à fournir des \*\*\*\*\* appartenant à Société 2, constitue de la location de personnel?**

et

2. **Est-ce que la fourniture effectuée par Société 1 à Société 2, consistant à fournir des travailleurs jumelés aux salariés de Société 2 (équipe) pour travailler \*\*\*\*\* , constitue de la location de personnel?**

De façon générale, on entend par « location de personnel » des services consistant à fournir des ressources à des clients en besoin de personnel.

Ainsi, nous sommes en présence de location de personnel lorsque les services d'un employé sont retenus par une société, mais que les tâches de l'employé sont accomplies, en tout ou en partie, pour une autre organisation. À ce sujet, notons que Me Marie-France Bich référerait à ce phénomène sous l'appellation d'« intermédiation du travail » :

« [...] on parlera ainsi d'« intermédiation du travail » dans tous les cas où la fonction consiste à fournir à des tiers et mettre à leur disposition des ressources qui, plutôt que financières, seront cette fois humaines. En ce sens, seront des intermédiaires du travail, pratiquant l'intermédiation du travail, tous ceux dont l'activité consiste à intervenir, à des degrés divers et sous des formes variées, dans une relation qui, autrement, s'établirait directement entre le donneur d'ouvrage, utilisateur du service, et l'exécutant, dans le cadre d'une relation d'emploi classique, c'est-à-dire bipartite.

L'appellation d'« intermédiaire de travail » conviendra ainsi aux personnes dont l'entreprise consiste à fournir à d'autres les services de salariés, pour des missions de courte ou de longue durée. On pourrait également parler d'intermédiation du travail dans le cas de certains types de sous-traitance, dont l'objet principal est la fourniture d'un personnel spécialisé (que ce soit en entretien ménager, en informatique ou en gestion d'immeubles) qui exécute *chez le client*, sur une base régulière, des services intégrés à l'entreprise du client en question. »<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> BICH, Marie-France (2001), « De quelques idées imparfaites et tortueuses sur l'intermédiation du travail », *Développements récents en droit du travail*, vol. 153, p. 260.

~~~~~

Par ailleurs, l'article 1079.8.25 de la LI définit l'expression « contrat de services de placement ou de location de personnel » dans le cadre spécifique des attestations de Revenu Québec :

« « contrat de services de placement ou de location de personnel » désigne un contrat conclu entre une agence de placement de personnel et un client qui prévoit des services de placement ou de location de personnel qui consistent à fournir les travailleurs nécessaires permettant de combler les besoins temporaires de main-d'œuvre du client, d'une autre personne ou d'un organisme public dans le cadre de l'exploitation de son entreprise ou de ses activités, selon le cas; ».

On peut donc définir les services de placement ou la location de personnel comme étant des activités qui consistent à fournir les travailleurs nécessaires permettant de combler les besoins temporaires de main-d'œuvre du client, d'une autre personne ou d'un organisme public dans le cadre de l'exploitation de son entreprise ou de ses activités, selon le cas.

Conséquemment, nous sommes d'avis que dans les deux situations décrites aux questions 1 et 2, il s'agit de location de personnel. En effet, les activités de Société 1 comportent des services qui visent à fournir des ressources à un client, Société 2, afin de combler ses besoins de main-d'œuvre. Les éléments de preuve recueillis lors de la vérification appuient cette conclusion. Plus particulièrement, on retrouve de la documentation émanant de Société 2 et de Société 1 sur laquelle on stipule clairement qu'il s'agit de location de personnel (facturation et feuilles de temps). Dans ce contexte, on note également que dans le cadre de leur travail, les employés dont les services ont été loués utilisent du matériel et de l'équipement appartenant à Société 2. De plus, de nombreux témoignages de différents intervenants de Société 2 viennent confirmer que la compagnie loue du personnel à Société 1 dans le cadre de \*\*\*\*\*.

Notons également que la preuve disponible ne permet pas de conclure qu'il existe un contrat de sous-traitance entre Société 1 et Société 2 pour expliquer la présence des employés Indiens de Société 1 dans les équipes de travail de Société 2.

.....

3. **Étant dans une situation de location de personnel, est-ce que les salaires versés par Société 1 à ses employés Indiens travaillant hors réserve à \*\*\*\*\*, mais résidant sur une réserve, peuvent être déduits dans le calcul du revenu imposable de ces derniers en vertu du paragraphe e de l'article 725 de la Loi sur les impôts en tenant compte des faits cumulés lors de la vérification et des arguments présentés par le représentant du contribuable dans le dossier?**

### **La Loi et les lignes directrices de l'Agence du revenu du Canada (ARC)**

Selon le paragraphe e de l'article 725 de la LI, un particulier qui est un Indien peut déduire dans le calcul de son revenu imposable pour une année d'imposition un montant qu'il inclut dans le calcul de son revenu pour l'année et qui constitue un revenu situé dans une réserve.

La ligne directrice 2<sup>4</sup> de l'ARC prévoit que :

Tout le revenu qu'un Indien tire d'un emploi sera habituellement exonéré d'impôt sur le revenu si les conditions suivantes sont réunies :

- L'employeur réside dans une réserve;
- L'Indien vit lui-même dans une réserve.

Ainsi, lorsque 50 % et plus des tâches liées à l'emploi d'un Indien sont accomplies à l'extérieur d'une réserve, la ligne directrice 2 exige que l'employeur et l'Indien résident dans une réserve pour que le revenu de l'Indien soit exonéré en totalité.

### **Positions de Revenu Québec et de l'ARC à l'égard de la location de personnel**

Parmi les exemples de revenu non exonéré illustrés à la ligne directrice 2, on retrouve celui-ci :

« M. K est un travailleur de la construction et vit dans une réserve. Son employeur est une agence de placement qui fournit de la main-d'œuvre à des clients qui, eux, ne résident pas dans une réserve. En outre, les chantiers de construction où la main-d'œuvre travaille sont également situés en dehors de la réserve. Même si l'agence de placement a un bureau

---

<sup>4</sup> Le bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2, *supra* note 1, énonçait les mêmes règles. Ce bulletin a été archivé étant donné que Revenu Québec est harmonisé avec l'ARC au niveau de la déduction pour un revenu situé dans une réserve et dorénavant, nous nous référons aux lignes directrices de l'ARC.

~~~~~

dans la réserve, une très faible partie de ses activités s'y déroulent. Les lignes directrices ne pourraient pas s'appliquer dans son cas et il faudra alors faire une analyse des liens de rattachement. **Le revenu d'emploi de M. K est imposable, car le lieu de résidence de l'employeur dans ce cas est un facteur de rattachement négligeable.** Le seul autre facteur significatif qui rattache le revenu de M. K à une réserve est son lieu de résidence, ce qui ne suffit pas pour lui donner droit à l'exonération. »

(Nos caractères)

Le bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2, au paragraphe 16, abordait plus spécifiquement la question des agences de placement :

« **16.** De même, le revenu d'emploi versé à un Indien qui vit dans une réserve et occupe un emploi auprès d'une société qui réside dans une réserve et fournit de la main-d'œuvre à d'autres employeurs (agence de placement) résidant à l'extérieur de la réserve pour l'accomplissement de fonctions à l'extérieur de la réserve, ne peut faire l'objet d'une déduction dans le calcul du revenu imposable de l'Indien, étant donné qu'une seule des conditions prévues au premier alinéa du paragraphe 13 est satisfaite. **Le fait que l'agence de placement réside dans la réserve est un élément qui n'est pas pertinent dans les circonstances, car il est raisonnable de croire que le recours à cette agence avait pour but principal d'établir un facteur de rattachement entre le revenu d'emploi et la réserve.** »

(Nos caractères)

Revenu Québec a auparavant mentionné que le bulletin d'interprétation IMP. 725-2/R2 réfère à l'expression « agence de placement », car il s'agit du véhicule habituellement utilisé pour faire de la location de personnel. Toutefois, Revenu Québec a précisé que lorsque la location de personnel se fait autrement que par le biais d'une « agence de placement » traditionnelle, elle est aussi visée par le paragraphe 16 du bulletin même s'il s'agit d'une activité marginale pour la société qui en fait l'exercice.

Au sujet de l'importance à accorder à l'emplacement de l'employeur, Revenu Québec considère que le fait que les activités de l'employeur soient principalement concentrées dans un secteur d'activités autre que celui de la location de personnel ne constitue pas un élément pertinent. En effet, étant donné que le revenu d'emploi de l'Indien est intimement lié au fait que ses services ont été loués à un employeur qui ne réside pas dans une réserve, il y a lieu de s'attarder aux activités de location de personnel de son employeur et non aux autres activités de ce dernier.

En ce qui concerne la location de personnel, l'ARC a publié le 12 décembre 2012 une mise à jour intitulée « Le « louage de services » : arrangements de planification fiscale fondés sur l'article 87 », dans laquelle on retrouve les commentaires suivants :

« Les arrangements de « louage de services » sont des arrangements où un Indien est employé par une agence de placement située dans une réserve, mais travaille hors d'une réserve pour une organisation hors des réserves.

La Cour d'appel fédérale et la Cour canadienne de l'impôt ont examiné ces arrangements et elles ont conclu dans la majorité des cas que le revenu d'emploi en question **n'était pas** exonéré d'impôt en vertu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Des décisions récentes ont confirmé qu'il faut, comme pour toute situation d'emploi, identifier les facteurs rattachant le revenu à une réserve et le poids qui devrait leur être accordé, afin de déterminer si le revenu d'emploi est imposable ou exonéré d'impôt. L'emplacement de l'employeur dans une réserve n'est pas en soi un facteur de rattachement suffisamment important pour que le revenu d'emploi soit exonéré d'impôt.

En conséquence, lorsqu'un employé est « recruté » par un employeur situé dans une réserve, mais accomplit les fonctions d'emploi hors d'une réserve, l'article 87 de la Loi sur les Indiens (et la Ligne directrice 2 de l'Exonération du revenu selon la Loi sur les Indiens) ne s'appliquera pas pour exonérer d'impôt le revenu d'emploi à moins que l'un des points suivants s'applique :

1. d'autres facteurs rattachent le revenu à une réserve;
2. des éléments de preuve précis donnent plus de poids à l'employeur comme facteur de rattachement. »

(Nos caractères)

Dans l'interprétation technique 2018-075082, l'ARC a précisé certains points à propos de l'exonération du revenu d'emploi d'un Indien dans un contexte de louage de services. L'ARC a fait les commentaires suivants au sujet des « entreprises distinctes » :

« Dans le cas d'une société dont une partie de ses activités sont des activités de louage de services, c.-à-d. que les services de l'employé sont retenus par cette société mais que les tâches de l'employé sont accomplies,



en tout ou en partie, pour une autre organisation, nous sommes d'avis qu'il faut déterminer si la société exploite des entreprises distinctes.

**Cette détermination est nécessaire puisque, lorsqu'une société exploite des entreprises distinctes, le revenu d'emploi d'un Indien provenant de chacune des entreprises d'une telle société est à notre avis un bien distinct aux fins de l'alinéa 81(1)a) et de l'article 87 de la Loi sur les Indiens.**

[...]

Nous sommes d'opinion que les activités de louage de services d'une société ne se rapportent généralement pas à ses activités autres que le louage de services. **Par conséquent, nous sommes d'avis que les activités de louage de services doivent généralement être considérées comme une entreprise distincte des autres activités de la société.**

Lorsqu'une société exploite des entreprises distinctes, le revenu d'emploi d'un Indien provenant de chaque entreprise doit être traité comme un bien distinct aux fins de l'alinéa 81(1)a) et de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. **Si le revenu d'emploi provient uniquement de l'entreprise de louage de services de la société, ce revenu sera analysé sans égard aux activités de la société autres que le louage de services. De même, lorsqu'un Indien travaille dans plusieurs entreprises d'une telle société, le revenu d'emploi provenant de l'entreprise de louage de services sera analysé de façon indépendante du revenu qu'il gagne par ailleurs dans l'entreprise autre que l'entreprise de louage de services.** »

(Nos caractères)

Dans la même interprétation, l'ARC ajoute, dans la section intitulée « Louage de services », les précisions suivantes :

« Lorsque l'endroit à partir duquel l'entreprise est effectivement dirigée et administrée est situé dans une réserve, l'employeur sera généralement considéré résider dans cette réserve. **Toutefois, ce facteur de rattachement aura moins d'importance si la résidence d'un employeur n'apporte pas de bénéfices directs et significatifs à la réserve.** Cette



détermination reste donc une question de fait qui ne peut être déterminée qu'en tenant compte de tous les faits pertinents.

Tel que nous l'indiquons dans notre publication « Le "louage de services" : arrangements de planification fiscale fondés sur l'article 87 », **l'emplacement de l'employeur dans une réserve n'est pas en soi un facteur de rattachement suffisamment important pour que le revenu d'emploi soit exonéré lorsqu'un Indien est employé d'un employeur situé dans une réserve, mais accomplit les fonctions d'emploi hors d'une réserve.** L'article 87 ne s'appliquera donc pas pour exonérer d'impôt, en partie ou en totalité, le revenu d'emploi à moins que l'un des points suivants s'applique :

1. d'autres facteurs rattachent le revenu à une réserve;
2. des éléments de preuve précis donnent plus de poids à l'employeur comme facteur de rattachement. »

(Nos caractères)

Ainsi, Revenu Québec et l'ARC ont des positions similaires à l'égard des situations impliquant la location de personnel exercée par un employeur dans le cadre d'entreprises distinctes.

### **Analyse**

Dans le cas présent, puisque 100 % des tâches liées à l'emploi des Indiens visés par votre demande sont accomplies à l'extérieur d'une réserve, il y a lieu de se référer à la ligne directrice 2 qui prévoit que l'Indien ainsi que son employeur doivent résider dans une réserve pour que le revenu d'emploi de l'Indien soit entièrement exonéré.

Dans votre demande, vous mentionnez que les employés Indiens résident dans une réserve. C'est pourquoi, seul le facteur de rattachement concernant le lieu de résidence de l'employeur doit être analysé.

Dans un premier temps, étant donné que Société 1 exerce, parallèlement à ses activités de \*\*\*\*\*, des activités de louages de services, il faut déterminer si Société 1 exploite des entreprises distinctes.

~~~~~

Selon nous, les activités de louages de services de Société 1 ne se rapportent pas à ses activités de \*\*\*\*\*, il s'agit donc d'entreprises distinctes. Cette position est appuyée par l'analyse de la liste de critères non exhaustive énumérés au bulletin IT-206R de l'ARC<sup>5</sup>. Le degré de corrélation entre \*\*\*\*\* et le louage de services est inexistant. Il s'agit de deux activités complètement différentes. D'une part, le louage de services consiste à fournir à d'autres employeurs les services de salariés pour effectuer un travail de courte ou de longue durée. Autrement dit, il s'agit d'une entreprise qui effectue de la gestion de main-d'œuvre qui doit exécuter des tâches liées à l'entreprise du client. D'autre part, une entreprise de \*\*\*\*\* est beaucoup plus complexe, car elle demande plus de logistique et de gestion. En effet, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise de \*\*\*\*\*, Société 1 doit, entre autres, négocier et obtenir des contrats et gérer l'organisation des \*\*\*\*\* tant au niveau des employés que de \*\*\*\*\*. Il n'y a aucun facteur commun entre ces deux activités. C'est pourquoi nous sommes d'avis qu'il s'agit d'entreprises distinctes.

Dans le cas présent, conformément aux précisions apportées par l'ARC dans son interprétation citée précédemment, le revenu d'emploi d'un Indien qui provient de l'entreprise de louage de services de Société 1 est un bien distinct aux fins de l'article 87 de la Loi sur les Indiens (L.R.C. (1985), c. I-5). Ainsi, le *situs* de ce revenu doit être analysé sans égard aux activités de Société 1 autres que le louage de services. Autrement dit, le facteur de rattachement concernant le lieu de résidence de l'employeur doit faire abstraction de l'entreprise de \*\*\*\*\* exercée par Société 1.

Il appert des informations disponibles que Société 1 est dirigée et administrée à partir de la réserve de \*\*\*\*\*. Société 1 est donc un employeur qui réside dans une réserve. Cependant, tel que mentionné dans l'interprétation de l'ARC, ce facteur de rattachement aura une importance moindre lorsque la résidence de l'employeur n'apporte pas de bénéfices directs et significatifs à la réserve. Dans le cas de Société 1, il n'y a aucun élément de preuve qui permet de conclure que la résidence de l'employeur apporte des bénéfices directs et significatifs à la réserve de \*\*\*\*\*. Les activités de louage de services de Société 1 consistent à prêter des employés à une entreprise qui ne réside pas sur une réserve pour effectuer des travaux dans \*\*\*\*\* qui elle aussi n'est pas située sur une réserve. Il n'y a donc aucun lien à faire entre le travail des employés Indiens prêtés à Société 1 et la réserve. C'est pourquoi nous sommes d'avis que l'entreprise de louage de services de Société 1 ne bénéficie d'aucune manière à la réserve de \*\*\*\*\*.

Compte tenu de ce qui précède, nous sommes d'avis qu'il y a lieu de ne pas accorder d'importance au facteur de rattachement concernant la résidence de Société 1. Par conséquent, la ligne directrice 2 ne peut s'appliquer puisque l'une des deux conditions

---

<sup>5</sup> ARC, Bulletin interprétation IT-206R, « Entreprises distinctes » (29 octobre 1979), para. 2 et 3.

\*\*\*\*\*

- 12 -



n'est pas rencontrée. Ainsi, le revenu d'emploi des Indiens dont les services sont loués par Société 1 à Société 2 n'est pas situé sur une réserve pour les fins d'application du paragraphe *e* de l'article 725 de la LI.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec \*\*\*\*\*.