



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION PRINCIPALE DES LOIS SUR LES IMPÔTS

DATE : LE 7 JUIN 2021

OBJET : DÉFINITION DE L'EXPRESSION « MASSE SALARIALE TOTALE »
ARTICLE 33 DE LA LOI SUR LA RÉGIE DE L'ASSURANCE MALADIE
DU QUÉBEC
N/RÉF. : 18-040810-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'application de la définition de l'expression « masse salariale totale » prévue au premier alinéa de l'article 33 de la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (RLRQ, chapitre R-5), ci-après désignée « LRAMQ ».

Faits soumis

*****. ***** (Université) contrôle ***** (Société 2) et celle-ci contrôle ***** (Société 1), tel que mentionné dans les notes complémentaires aux états financiers d'Université et admis par Société 1 et Société 2. Les années en cause sont les années 20X7, 20X8 et 20X9 *****.

Université a été constituée en vertu de *****. Il s'agit d'une société sans capital-actions et sans gain pécuniaire. Selon le registre des organismes de bienfaisance tenu par l'Agence du revenu du Canada (ARC), elle est une œuvre de bienfaisance enregistrée.

Société 2 est une personne morale sans but lucratif constituée en 20X1 en vertu de la Loi sur les corporations canadiennes (S.R.C. 1970, chapitre C-32). Elle est, elle aussi, une œuvre de bienfaisance enregistrée selon le registre des organismes de bienfaisance tenu par l'ARC. Il est inscrit au registre des entreprises que cette société fournit des services informatiques. Les programmes et activités de Société 2 sont décrits comme suit dans la Liste des organismes de bienfaisance du gouvernement du Canada : *****.

Société 1 est une société par actions constituée en 20X2 en vertu de la Loi canadienne sur les sociétés par actions (L.R.C. (1985), chapitre C-44). Société 2 en est l'actionnaire majoritaire. Selon le registre des entreprises, Société 1 donne des cours et fournit des outils pédagogiques et des services éducatifs et instructifs via des médias électroniques.

Des projets de cotisation dans lesquels le taux applicable pour calculer la cotisation payable au Fonds des services de santé (FSS) pour les années en cause ont été transmis à Société 1 et à Société 2. Ce taux a été modifié à la hausse à la suite de la prise en considération de la masse salariale d'Université.

Les représentants de Société 1 et de Société 2 soumettent qu'il ne peut être tenu compte de la masse salariale d'Université au motif que la définition de l'expression « masse salariale totale » prévue au premier alinéa de l'article 33 de la LRAMQ requiert que l'employeur associé exploite une entreprise à la fin de l'année. En se basant sur la jurisprudence qui définit l'expression « exploiter une entreprise » comme étant une activité ayant pour objet la réalisation d'un profit¹, ces représentants soutiennent qu'un organisme de bienfaisance enregistré n'exploite pas une entreprise.

Vous ajoutez que la Fédération des médecins spécialistes du Québec a débattu ce point devant la Cour du Québec et qu'elle a eu gain de cause devant cette Cour, bien que la Cour d'appel du Québec eût renversé ce jugement, sans fournir de motifs².

Malgré cela, vous êtes d'avis que Société 2 exploite une entreprise, car la réalisation de surplus (si mince soit-il) est essentielle pour la survie de l'organisme et le maintien de la qualité de ses services.

VOS QUESTIONS

1. Est-ce que deux organismes à but non lucratif peuvent être associés aux fins du calcul de la cotisation payable au FSS?
2. La masse salariale d'Université peut-elle être considérée pour déterminer le taux applicable pour calculer la cotisation payable au FSS par les sociétés vérifiées?

¹ Les représentants de Société 1 et de Société 2 réfèrent à certains jugements dont l'affaire *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46.

² *Fédération des médecins spécialistes du Québec c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2009 QCCQ 9742, infirmé par *Agence du revenu du Québec c. Fédération des médecins spécialistes du Québec*, 2011 QCCA 1139 (jugement rendu à la suite d'une transaction comportant un acquiescement à jugement en faveur de Revenu Québec).

NOS RÉPONSES

- 1^{re} question :

Le deuxième alinéa de l'article 33.0.2 de la LRAMQ précise notamment que « pour l'application de la définition de l'expression « masse salariale totale » prévue au premier alinéa de l'article 33, un employeur est associé à un autre employeur à la fin d'une année lorsque ces employeurs constituent à ce moment des sociétés associées entre elles conformément au chapitre IX du titre II du livre I de la partie I de la Loi sur les impôts (chapitre I-3) ». Ce chapitre IX comprend les articles 21.20 à 21.25 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

La détention par une société du statut d'organisme de bienfaisance enregistré³ ou d'organisme à but non lucratif n'est pas un élément à considérer pour déterminer si elle est, ou non, associée à une autre société conformément aux articles 21.20 à 21.25 de la LI.

Dans le présent dossier, les faits démontrent qu'Université contrôle Société 2 et que cette dernière contrôle Société 1. Par conséquent, Université est associée aux deux sociétés en vertu du paragraphe *a* de l'article 21.20 de la LI, car elle contrôle directement Société 2, et indirectement Société 1.

- 2^e question :

En vertu de l'article 34 de la LRAMQ, tout employeur doit payer une cotisation au FSS pour une année civile égale à un pourcentage des salaires qu'il verse dans l'année, notamment à ses employés qui se présentent au travail à ses établissements au Québec. Certains employeurs, prescrits ou exemptés, ne sont pas tenus de le faire. Société 1 et Société 2 ne font pas partie de ces exceptions.

Le pourcentage utilisé pour calculer la cotisation de l'employeur payable au FSS pour une année varie selon le montant de sa masse salariale totale pour l'année. L'expression « masse salariale totale » est définie comme suit à l'article 33 de la LRAMQ :

« « masse salariale totale » d'un employeur pour une année : l'ensemble des salaires versés ou réputés versés au cours de l'année par l'employeur et, lorsque celui-ci exploite à la fin de l'année une entreprise dans laquelle

³ L'expression « organisme de bienfaisance » est définie à l'article 1 de la LI et signifie une œuvre de bienfaisance ou une fondation de bienfaisance, au sens de l'article 985.1 de la LI.

il emploie ordinairement, pendant la totalité ou une partie de l'année, au moins un employé, que ce soit à plein temps ou à temps partiel, par tout autre employeur auquel l'employeur est associé à la fin de l'année et qui exploite à ce moment une telle entreprise; ».

[Nos soulignements]

L'article 33 de la LRAMQ définit aussi l'expression « entreprise », en référant à la définition de cette expression prévue à l'article 1 de la LI. Cette définition se lit comme suit :

« « entreprise » comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, y compris, sauf aux fins du paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 164, de l'article 250.4 et du paragraphe *i* du deuxième alinéa de l'article 726.6.1, un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi; ».

La Cour Suprême du Canada a identifié l'approche à utiliser afin d'interpréter des dispositions législatives dans l'affaire *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*⁴. Elle mentionne entre autres que les dispositions « *are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, [...] and the intention of Parliament* ».

Le mot « entreprise » tel qu'ainsi défini a une portée plus large que le sens commun. Une entreprise comprend tout ce qui est inclus dans cette définition, à moins qu'il en soit spécifié autrement. Ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

L'expression « activité de quelque nature que ce soit » a une portée très large. La notion de but de profit ou de caractère commercial n'apparaît pas à la définition d'entreprise. Il y a entreprise qu'il y ait ou non but lucratif ou caractère commercial, et ce, dès qu'est présente une activité de quelque genre que ce soit. Prétendre le contraire revient à ajouter au libellé de la LI et incorporer une condition qui ne se retrouve pas dans le sens élargi de la définition du mot « entreprise » qui apparaît à cette loi.

De plus, le principe de la présomption de cohérence des lois est respecté dans la mesure où la notion d'entreprise n'est pas circonscrite par l'ajout d'un critère de but lucratif ou de caractère commercial. En effet, la définition d'entreprise qui apparaît au troisième

⁴ 2005 SCC 54.

alinéa de l'article 1525 du Code civil du Québec et qui se lit comme suit, précise qu'il y a une entreprise que l'activité économique soit ou non à caractère commercial :

« Constitue l'exploitation d'une entreprise l'exercice, par une ou plusieurs personnes, d'une activité économique organisée, qu'elle soit ou non à caractère commercial, consistant dans la production ou la réalisation de biens, leur administration ou leur aliénation, ou dans la prestation de services. ».

[Notre soulignement]

Il en est de même à la définition d'entreprise prévue à l'article 1 de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, chapitre T-0.1), qui se lit comme suit, et qui précise qu'il y a une entreprise qu'il y ait ou non un but lucratif :

« « entreprise » comprend un commerce, une industrie, un métier, une profession ou une activité de quelque genre que ce soit, exercé avec ou sans but lucratif, ainsi qu'une activité exercée sur une base régulière ou continue qui implique la fourniture d'un bien par louage, licence ou accord semblable mais ne comprend pas une charge ou un emploi; ».

[Notre soulignement]

Il y a également lieu de voir qu'elle était l'intention du législateur. La définition de « masse salariale totale » a été ajoutée à la LRAMQ dans le cadre de la réforme de la fiscalité des entreprises annoncée en 1998, visant notamment à réduire la taxe sur la masse salariale des PME dont la masse salariale totale était inférieure à cinq millions de dollars.

Le ministre des Finances du Québec avait annoncé que pour déterminer la masse salariale totale de l'employeur assujéti, il faudrait considérer « le total des salaires versés au cours de cette année par l'employeur donné et par tout employeur auquel l'employeur donné est associé à la fin de cette année ». À ce propos, le ministre précisait notamment que « les employeurs qui sont des sociétés associées les unes aux autres à ce moment pour l'application de la Loi sur les impôts, ou qui le seraient si les règles à cet égard s'appliquaient sur une base mondiale, seront considérés comme associés à ce moment pour l'application de la cotisation des employeurs au FSS⁵ ». L'annonce ne distingue pas entre les employeurs qui sont des sociétés à but lucratif et ceux qui sont des sociétés à but non lucratif.

⁵ QUÉBEC, Ministère des Finances, Bulletin d'information 98-8, « Modalités d'application de la réforme de la fiscalité des entreprises et autres mesures fiscales », 22 décembre 1998, page 4.

L'ajout de la définition d'entreprise à la LRAMQ a été effectué en 2006⁶ et visait à s'assurer que soient uniquement pris en considération les salaires versés par les sociétés associées si la société visée et la société qui y est associée sont toujours en activité à la fin de l'année. Elle ne vise pas à exclure des employeurs de l'obligation de payer.

Une interprétation conforme à l'intention du législateur manifestée dans le texte précité du bulletin d'information 98-8 implique de s'en tenir au libellé des dispositions et de ne pas y ajouter la nécessité d'une notion de profit ou de but lucratif afin de conclure qu'il y a exploitation à la fin de l'année d'une entreprise.

La LI ne définit pas l'expression « exploiter une entreprise ». Cependant, les tribunaux réfèrent habituellement à une activité exercée d'une manière régulière et continue⁷. La Cour d'appel fédérale a commenté l'expression « exploiter une entreprise » dans l'affaire *Timmins*⁸ comme suit :

« [9] *The expression "carry on a business", "carrying on business" or "carried on business", while undefined must, when regard is had to the ordinary meaning of the words refer, to the ongoing conduct or carriage of a business. It would seem to follow that where one "carries on" a business in the ordinary sense or by pursuing one or more of the included activities under ss. 248(1) over time, one is "carrying on business" under the Act. ».*

La question de savoir si une entreprise est exploitée est une question de fait qui requiert l'analyse des faits pertinents.

Dans l'affaire *BBM Canada*⁹, la Cour canadienne de l'impôt mentionne que plusieurs entités exonérées d'impôt exploitent une entreprise au sens de la définition du paragraphe 248(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1 (5^e suppl.)) :

« [26] Une autre considération textuelle est que la thèse de la Couronne, selon laquelle le mot en question s'entend d'une fin non commerciale ou non associée à une entreprise, impliquerait que le mot « entreprise » serait utilisé dans un sens différent de celui qui lui est attribué au paragraphe 248(1), pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'entreprise est définie

⁶ Loi modifiant de nouveau la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives (L.Q. 2006, chapitre 36), sanctionnée le 6 décembre 2006.

⁷ Arrêt *Stewart*, précité, note 1; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 RCS 103, paragraphe 55; *Timmins c. Canada*, [1999] 2 C.F. 563, paragraphe 13.

⁸ *Timmins c. Canada*, précité note 8.

⁹ *BBM Canada (formerly BBM Bureau of Measurement) c. La Reine*, 2008 CCI 341.

comme comprenant des activités de quelque genre que ce soit. Par conséquent, un grand nombre d'entités exonérées d'impôt exploitent une entreprise, au sens attribué à ce mot dans la définition. ».

L'expression « activité de quelque genre que ce soit » permet de qualifier d'entreprise toutes les activités concevables, à but lucratif ou non, exercées par un contribuable d'une manière continue et régulière.

Tel que mentionné dans l'arrêt *Stewart* de la Cour suprême du Canada¹⁰, la notion de profit ou de caractère commercial sert de critère afin de distinguer les activités personnelles des sources de revenus. Ce critère est utilisé afin de déterminer si les revenus découlant d'une entreprise ou d'un bien doivent faire l'objet d'une imposition et si les dépenses effectuées pour générer des revenus peuvent faire l'objet d'une déduction dans le calcul du revenu. Lorsque les tribunaux réfèrent à la notion de profit ou de but lucratif comme critère applicable à leur prise de décision, c'est afin de déterminer s'il doit y avoir ou non imposition de revenus ou déduction de dépenses et non s'il y a existence ou non d'une entreprise.

Selon les faits soumis, Société 1 exploitait une entreprise à la fin des années en cause. Pour établir sa masse salariale totale pour ces années, en plus des salaires versés ou réputés versés par elle au cours de ces années, les salaires versés ou réputés versés par Société 2 et par Université seront pris en compte si ces dernières exploitaient une entreprise à la fin de ces années.

De plus, la masse salariale totale de Société 2 pour les années en cause doit être déterminée en considérant les salaires versés ou réputés versés par elle au cours de ces années. S'il est établi que Société 2 exploitait une entreprise à la fin des années en cause, les salaires versés ou réputés versés par Société 1 doivent également être considérés, ainsi que ceux versés ou réputés versés par Université s'il est établi que celle-ci exploitait une entreprise à la fin de ces années.

Considérant ce qui est mentionné précédemment quant à la portée de la définition d'entreprise et de la notion d'exploiter une entreprise, les états financiers d'Université dont vous nous avez fourni copie, ainsi que nos connaissances générales quant à la façon dont sont menées les affaires d'une université, nous sommes d'avis qu'Université exploitait une entreprise et que la masse salariale d'Université doit être considérée pour déterminer le taux applicable pour calculer la cotisation payable au FSS par Société 1 et Société 2.

¹⁰ *Stewart c. Canada*, précité, note 1.