



Québec, le 2 mai 2018

Objet : Salaires versés à des travailleurs américains
et cotisations d'employeur
N/Réf. : 18-041065-001

*****,

Nous donnons suite à votre demande ***** concernant l'assujettissement de ***** , ci-après désignée « Société 1 », à certaines cotisations basées sur la masse salariale.

I - EXPOSÉ DES FAITS

Nous reprenons ci-après la description des faits énoncés dans l'annexe de votre demande.

1. Société 1 est une société canadienne qui fabrique *****. Ses produits trouvent essentiellement preneurs sur le marché des États-Unis.
2. C'est en ***** que Société 1 fut acquise par le groupe ***** et qu'elle devint de ce fait une compagnie sœur de la société ***** , ci-après désignée « Société 2 ».
3. Société 2 est une société américaine qui emploie environ ***** personnes pour la fabrication et la vente de ses produits et, accessoirement, la vente des produits de Société 1.
4. Le siège social de Société 1 est situé au Québec et celle-ci n'a pas d'établissement à l'extérieur du Québec. Société 2 n'a pas d'établissement au Québec.

5. Société 1 a conclu une entente verbale avec Société 2 en vertu de laquelle Société 2 fournit à Société 1 un service de vente pour les produits fabriqués par Société 1.
6. Ce service de vente des produits de Société 1 est rendu par ***** des ***** personnes localisées dans les établissements de Société 2 aux États-Unis. Plus précisément, celles-ci ont leur bureau à l'établissement de ***** de Société 2.
7. Il s'agit de *****. Ces personnes ont un contrat d'emploi écrit avec Société 2. ***** de ces contrats ont pu être retracés.
8. Les vendeurs (*****) se rapportent au directeur des ventes ***** qui, par ailleurs, n'a pas les pouvoirs de conclure de façon définitive une vente, de convenir du prix final ou de signer le contrat de vente. En effet, les commandes négociées par les vendeurs sont transmises par ***** au directeur général de Société 1, ***** , qui est situé au Québec, et sont sujettes à l'approbation de ce dernier.
9. Les vendeurs utilisent une liste de prix établie par Société 1. Ils recherchent les clients, les rencontrent, discutent des produits et font les cotations.
10. En vertu de l'entente verbale qui existe entre Société 1 et Société 2, ces ***** personnes assurent un service de vente des produits de Société 1 en particulier parce que l'essentiel des clients et les plus gros clients de Société 1 sont situés aux États-Unis. Pour ce faire, ces personnes consacrent environ 95 % de leur temps à la vente des produits de Société 1 et le reste du temps aux autres activités qui leur sont assignées, essentiellement des tâches administratives.
11. Les vendeurs sont amenés à venir au Québec pour des réunions occasionnelles chez Société 1, mais doivent être présents à toutes les réunions pertinentes d'employés tenues par Société 2. Ils sont également sujets aux directives de travail visant les employés de Société 2.
12. Ces ***** personnes apparaissent à un organigramme de Société 1 et cette dernière possède une description de leurs forces et de leurs expériences.
13. Il n'y a pas d'inventaire des produits de Société 1 qui est maintenu aux États-Unis.

14. Société 1 se voit facturée par Société 2 un montant équivalant à 100 % des salaires (y compris les charges sociales américaines, parts employé et employeur, et les autres frais liés à leur emploi, tels les allocations pour automobile, téléphonie cellulaire, frais de déplacement ou de repas, etc.) que cette dernière leur paie ou qu'elle paie à leur égard, ainsi qu'un frais pour l'espace de bureaux qu'ils occupent. Aucune marge bénéficiaire n'est chargée par Société 2. À noter que le produit des ventes est comptabilisé directement aux livres de Société 1.

II - QUESTIONS EN LITIGE

Considérant les faits susmentionnés, on demande si les salaires versés aux ***** travailleurs américains sont assujettis aux cotisations basées sur la masse salariale prévues aux lois suivantes :

- la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (RLRQ, chapitre R-5), ci-après « LRAMQ »;
- la Loi sur l'assurance parentale (RLRQ, chapitre A-29.011), ci-après « LAP »;
- la Loi sur les normes du travail (RLRQ, chapitre N-1.1), ci-après « LNT »;
- la Loi favorisant le développement et la reconnaissance des compétences de la main-d'œuvre (RLRQ, chapitre D-8.3), ci-après « LFDRCMO ».

***** souhaite aussi savoir si la conclusion serait différente s'il existait un contrat d'emploi entre la société du Québec (Société 1) et les travailleurs américains.

III - NOTRE OPINION

Bien que nous concédions que quelques éléments factuels¹ relevés pourraient laisser entendre que les ***** travailleurs américains puissent faire partie du personnel de Société 1, nous sommes d'avis que Société 2 est bel et bien l'employeur des ***** travailleurs américains, de sorte que Société 1 n'est pas assujettie au paiement des cotisations basées sur la masse salariale prévues respectivement à la LRAMQ, la LAP, la LNT et la LFDRCMO à l'égard de ces travailleurs.

¹ À titre d'illustration à ce sujet, on peut penser au fait que les ***** travailleurs américains apparaissent dans un organigramme de Société 1.

En d'autres termes, en fonction des informations portées à notre attention et du droit applicable, il n'y a pas lieu de remettre en cause, pour les années *****, les rapports juridiques tels que présentés par Société 1 et Société 2 : c'est-à-dire la présence d'un contrat de service² les liant et visant la promotion des produits de Société 1 par Société 2, et ce, en ayant recours aux employés de cette dernière, c'est-à-dire les ***** travailleurs américains.

Nous vous présentons ci-après nos explications plus détaillées.

A) Les rapports juridiques entre les parties

Avant *****, c'est-à-dire avant que Société 1 soit acquise par le groupe *****, il n'y avait pas de doute que les ***** travailleurs américains étaient à l'emploi de Société 2. Selon ***** des ***** contrats d'emploi écrits fournis, ces contrats sont antérieurs à ***** et sont intervenus avec Société 2 :

Est-ce que l'acquisition, en *****, de Société 1 par le groupe ***** a opéré un changement d'employeur pour les ***** travailleurs américains? Nous ne le croyons pas.

Certes, cette acquisition a fait en sorte que ces ***** travailleurs ont été dorénavant affectés à la promotion de produits autres que ceux dont ils faisaient auparavant la promotion. En d'autres termes, en raison du contrat de service entre Société 1 et Société 2, nous comprenons que ce sont les ***** travailleurs américains à l'emploi de Société 2 qui ont été désignés pour effectuer la promotion des produits de Société 1 aux États-Unis.

En l'absence de dispositions expresses des lois fiscales ou de transactions constituant des « trompe-l'œil », il faut s'en tenir aux rapports juridiques entre les parties pour déterminer les incidences fiscales, le tout tel qu'exprimé par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt [Shell Canada Ltd. c. Canada, \[1999\] 3 R.C.S. 622](#) :

« 39 [...] Premièrement, notre Cour n'a jamais statué que la réalité économique d'une situation pouvait justifier une nouvelle qualification des rapports juridiques véritables établis par le contribuable. Au contraire, nous avons décidé qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire de la Loi ou d'une conclusion selon

² L'article 2098 du Code civil du Québec définit ainsi le contrat de service :

« 2098. Le contrat d'entreprise ou de service est celui par lequel une personne, selon le cas l'entrepreneur ou le prestataire de services, s'engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s'oblige à lui payer. ».

laquelle l'opération en cause est un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés en matière fiscale. Une nouvelle qualification n'est possible que lorsque la désignation de l'opération par le contribuable ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables. »

(Notre soulignement)

Un trompe-l'œil peut se définir comme étant « une opération assortie d'un élément de tromperie de manière à créer une illusion destinée à cacher au percepteur ou la nature réelle de l'opération, ou un faux-semblant par lequel le contribuable crée une apparence différente de la réalité qu'elle sert à masquer »³. Pour déterminer si une opération est illusoire ou réelle, il faut notamment tenir compte des documents écrits et de la conduite des parties⁴.

Le trompe-l'œil implique donc une intention de créer une fausse impression afin de tromper les autorités fiscales ou de masquer une réalité.

Dans le présent dossier, les rapports juridiques entre Société 1 et Société 2 ainsi que les contrats entre Société 2 et les ***** travailleurs américains ne sont pas de la nature d'un trompe-l'œil ayant pour but de soustraire Société 1 au paiement des cotisations basées sur la masse salariale prévues aux lois fiscales québécoises.

Selon les faits convenus et agréés par les parties, les ***** travailleurs américains doivent être de toutes les réunions pertinentes d'employés tenues par Société 2 et ils sont également sujets aux directives de travail visant les employés de Société 2.

Le fait que les commandes négociées par les ***** travailleurs américains soient transmises par ***** au directeur général de Société 1 au Québec, pour être approuvées par ce dernier, ne nous apparaît pas comme signifiant qu'il y a subordination effective de ces travailleurs par Société 1. Puisque les travailleurs américains font la promotion des produits de Société 1 en vertu du contrat de service entre Société 1 et Société 2, c'est dans l'ordre des choses que l'approbation des commandes se fasse par un représentant de Société 1.

En somme, nous ne remettons pas en cause les rapports juridiques entre les parties, c'est-à-dire, d'une part, un contrat d'emploi existant entre Société 2 et chacun des ***** travailleurs américains depuis plusieurs années et, d'autre part, un contrat de service – même s'il est verbal – entre Société 1 et Société 2.

³ [Stuart Investments Ltd. c. R., \[1984\] 1 R.C.S. 536 aux pages 545 et 546;](#)

[La Senza Inc. c. Le Sous-ministre du revenu du Québec, \[2007\] QCCA 1335, aux par. 22 à 25.](#)

⁴ [Antle c. R., \[2010\] CAF 280, au par. 11.](#)

B) Les dispositions législatives

Tenant compte de l'orientation ci-dessus reconnaissant les rapports juridiques entre les parties, nous exposons ci-après notre position concernant la non-application des dispositions législatives mentionnées dans les questions en litige (selon le même ordre que celui de votre lettre).

1. Non-application de la LRAMQ

- *Non-application de l'article 34 de la LRAMQ*

L'article 34 de la LRAMQ établit la cotisation qu'un employeur doit payer au Fonds des services de santé (FSS). Tout employeur, à l'exception d'un employeur prescrit, doit payer au ministre du Revenu une cotisation au FSS selon un pourcentage du salaire qu'il verse à son employé qui se présente au travail à son établissement au Québec, qu'il est réputé lui verser ou qu'il verse à son égard, ou à son employé à qui ce salaire, si l'employé n'est pas requis de se présenter au travail à un établissement de son employeur, est versé, réputé versé ou versé à son égard d'un tel établissement au Québec.

Puisque Société 2 verse le salaire des ***** travailleurs américains en tant qu'employeur de ces derniers et puisque cet employeur n'a pas d'établissement au Québec, l'article 34 de la LRAMQ est inapplicable.

- *Non-application de l'article 34.0.1 de la LRAMQ*

L'article 34.0.1 de la LRAMQ prévoit une présomption faisant en sorte qu'un employeur qui verse un salaire à une personne qui n'est pas son employé soit quand même assujéti au paiement de la cotisation au FSS à l'égard de ce salaire, en autant que ce salaire soit versé d'un établissement de l'employeur situé au Québec et qu'aucun autre employeur ne soit tenu de payer la cotisation au FSS à l'égard de ce même salaire. En d'autres termes, cette présomption répute que l'employeur qui a versé le salaire est l'employeur de cette personne et que celle-ci est l'employé de cet employeur.

À votre avis, tel qu'exprimé dans votre lettre, pour que cette disposition législative répute qu'une personne est l'employé d'un employeur, il ne faut pas que cet employé soit déjà, dans les faits, l'employé d'un employeur. Vous êtes donc d'avis que cet article n'a aucune application en l'espèce (puisque les ***** travailleurs américains sont les employés de l'employeur Société 2).

Nous sommes aussi d'avis que l'article 34.0.1 de la LRAMQ n'a pas d'application dans le présent dossier, mais pour des raisons qui diffèrent de la vôtre.

Tel que spécifié à la note explicative de la dernière modification à cet article intervenue en 2005⁵ : « l'article 34.0.1 de la LRAMQ considère, dans certaines circonstances, comme un employeur d'un employé, en plus de son employeur véritable, une autre personne qui lui verse un salaire. Cette mesure vise à ce que cette autre personne s'acquitte, en vertu de l'article 34 de la LRAMQ, de la cotisation au FSS correspondant à celle qui aurait été payable par l'employeur véritable si ce dernier avait versé le salaire directement. ».

Or, le salaire des ***** travailleurs américains leur est versé par leur employeur Société 2. Aucun autre employeur que Société 2 ne leur verse un salaire directement pour le travail effectué au sein de Société 2. Ainsi, le salaire versé aux ***** travailleurs américains n'est pas versé par une personne qui n'est pas leur employeur, d'où l'impossibilité d'appliquer l'article 34.0.1 de la LRAMQ à Société 1, et ce, même si Société 1 se trouve à « compenser » une partie du salaire versé par Société 2 par le biais des honoraires qu'elle lui verse. En effet, il n'en demeure pas moins Société 1 ne verse rien aux ***** travailleurs américains.

- *Non-application de l'article 34.0.0.3 de la LRAMQ*

L'article 34.0.0.3 de la LRAMQ constitue une règle anti-évitement qui vise à assujettir à la cotisation au FSS les salaires versés par un employeur n'ayant pas d'établissement au Québec à des employés qui rendent des services au Québec à un employeur qui y a un établissement. La cotisation au FSS sur ces salaires est alors payable par l'employeur du Québec à qui les services sont rendus.

Cette règle vise donc à obtenir le même résultat que si la personne à qui les services sont rendus avait elle-même engagé les employés qui lui rendent les services plutôt que de faire affaire avec un sous-traitant qui n'a pas d'établissement au Québec, mais qui engage des employés du Québec. Par contre, si la réduction de la cotisation au FSS n'est pas l'un des buts recherchés, l'article 34.0.0.4 de la LRAMQ prévoit que le ministre peut renoncer à appliquer la règle prévue à l'article 34.0.0.3 de la LRAMQ.

Comme vous le mentionnez dans votre lettre, comme les services sont rendus aux États-Unis, cet article n'a aucune application en l'espèce.

⁵ Revenu Québec, Notes techniques détaillées du projet de loi n° 126 (L.Q. 2005, chapitre 38), article 354, rubrique « Situation actuelle ».

2. Non-application de l'article 1159.1.0.2 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3)

L'article 1159.1.0.2 de la LI a été introduit à la suite du jugement de la Cour d'appel dans l'affaire [Pratt & Whitney Canada Cie c. Agence du revenu du Québec, \[2013\] QCCA 706](#) portant sur l'avantage relatif aux options d'achat d'actions⁶.

Cet article fait en sorte qu'un montant versé, alloué, conféré ou payé à un employé en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi par une personne ayant un lien de dépendance avec son employeur est réputé versé par cet employeur.

Compte tenu de cette présomption, ce montant est ajouté dans le calcul du salaire de base de l'employeur aux fins de la détermination des cotisations exigées en vertu de la LRAMQ, de la LNT, de la LFDRCMO ainsi que de la Loi sur le régime de rentes du Québec (RLRQ, chapitre R-9).

Pour que cet article s'applique, l'employeur doit avoir un établissement au Québec. Puisque l'employeur des *** travailleurs américains est Société 2, cet article n'est pas applicable.**

Par contre, ***** si Société 1 était l'employeur des ***** travailleurs américains, cet article aurait pu s'appliquer pour assujettir Société 1 au paiement des cotisations prévues à la LRRQ, à la LRAMQ, à la LNT et à la LFDRCMO à l'égard de montants versés ou d'avantages conférés par Société 2, pour autant que cette dernière ait un lien de dépendance avec Société 1.

En d'autres termes, l'article 1159.1.0.2 de la LI n'a pas pour effet de rendre assujetti aux cotisations prévues à la LRRQ, à la LRAMQ, à la LNT et à la LFDRCMO un employeur qui ne l'est pas à la base à l'égard des salaires et avantages conférés à ses employés. Cependant, cet article peut étendre l'assiette de cotisation d'un employeur déjà par ailleurs assujetti aux cotisations prévues à la LRRQ, à la LRAMQ, à la LNT et à la LFDRCMO en y ajoutant les montants versés et avantages conférés à ses employés par une personne avec laquelle l'employeur a un lien de dépendance.

⁶ La Cour d'appel du Québec a décidé que c'est United Technologies Company (UTC), la société mère de Pratt & Whitney Canada (PWC), qui conférait l'avantage relatif aux options d'achat d'actions aux employés de PWC. Comme il n'y avait pas de remboursement par PWC à UTC du montant équivalant à l'avantage reçu par les employés de PWC qui bénéficiaient des options, la Cour a considéré que c'est donc UTC - et non PWC - qui s'appauvrisait et qui conférait l'avantage. Puisque UTC n'avait pas d'établissement au Québec, elle ne pouvait être assujettie à la cotisation prévue à l'article 34 de la LRAMQ.

Enfin, même si les salaires versés par Société 2 aux ***** travailleurs américains sont facturés par Société 2 à Société 1, cela ne fait pas de Société 1 l'« employeur véritable ». La refacturation des salaires ainsi que les frais de location d'espaces facturés par Société 2 à Société 1 découlent de l'entente prévue au contrat de service et ne génère donc pas non plus l'application de l'article 1159.1.0.2 de la LI selon l'ensemble des faits soumis.

3. Non-application des dispositions de la LAP, de la LNT et de la LFDRCMO

Nous souscrivons aux commentaires apparaissant au point ***** de votre lettre, c'est-à-dire qu'il n'y a pas lieu d'élaborer davantage sur l'assujettissement de Société 1 à ces lois à l'égard des salaires versés par Société 2 aux ***** travailleurs américains. Soulignons que l'application de ces lois nécessite la présence d'un établissement de l'employeur au Québec. Or, Société 2 n'y a aucun établissement.

IV - CONCLUSION GÉNÉRALE CONCERNANT LA SITUATION PRÉSENTÉE DANS LA DEMANDE

Puisque Société 2 est l'employeur des ***** travailleurs américains et puisque cet employeur n'a pas d'établissement au Québec, il s'ensuit qu'à l'égard des salaires versés par Société 2 à ces ***** travailleurs, aucune cotisation n'est payable ni par Société 2 ni par Société 1 en vertu de la LRAMQ, de la LAP, de la LNT et de la LFDRCMO.

V - COMMENTAIRES ADDITIONNELS

***** souhaite savoir si la conclusion serait différente s'il existait un contrat d'emploi entre la société du Québec Société 1 et les travailleurs américains.

Si Société 1 avait signé elle-même un contrat de travail avec les ***** travailleurs américains, les conclusions seraient effectivement différentes.

Dans une telle situation, nous comprenons que c'est Société 1 qui verserait le salaire à ces ***** travailleurs américains conformément à ses obligations à titre d'employeur. Dans la mesure où Société 1 n'aurait pas d'établissement aux États-Unis où les travailleurs seraient requis de s'y présenter, mais considérant que le salaire de ces travailleurs serait versé d'un établissement de Société 1 situé au Québec, Société 1 serait assujettie aux retenues et cotisations suivantes :

- cotisations d'employés et de l'employeur au Régime québécois d'assurance parentale (RQAP) en vertu des articles 59 et 60 de la Loi sur l'assurance parentale (RLRQ, chapitre A-29.011);
- cotisation de l'employeur au FSS en vertu de l'article 34 de la LRAMQ;
- cotisation de l'employeur pour le financement des normes du travail en vertu de l'article 39.0.2 de la LNT;
- inclusion dans la masse salariale servant à déterminer la participation au Fonds de développement et de reconnaissance des compétences de la main-d'œuvre (FDRCMO) conformément aux articles 3 et 4 de la LFDRCMO et, s'il y a lieu, paiement de la cotisation à ce Fonds en vertu de l'article 14 de cette loi.

En ce qui concerne l'impôt et les cotisations au RRQ, l'application serait différente :

- Impôt sur le revenu : lorsqu'un employé n'est pas tenu de se présenter au travail à un quelconque établissement de l'employeur, que la rémunération versée provient d'un établissement situé au Québec et que l'employé n'occupe pas une charge ou un emploi au Canada et n'y réside pas, aucune retenue d'impôt du Québec ne doit être effectuée, et ce, en vertu de l'article 1015R24 du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), sous réserve des exceptions prévues à cet article.
- Cotisations au RRQ : Les ***** travailleurs américains devraient être assujettis au régime de sécurité sociale américain et ne pas être assujettis aux cotisations au RRQ. Selon la règle générale prévue au paragraphe 1 de l'article V de l'« Entente de sécurité sociale entre le Gouvernement du Québec et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique », ci-après « Entente Québec/États-Unis », le salarié qui travaille sur le territoire de l'une des Parties est assujetti, en ce qui a trait à ce travail, aux seules lois de cette Partie⁷.

⁷ Selon le document gouvernemental américain décrivant l'application de l'Entente Québec/États-Unis, le gouvernement des États-Unis considère qu'un employé est assujetti à la cotisation de la sécurité sociale américaine lorsqu'il est recruté localement aux États-Unis par un employeur du Canada ou du Québec pour travailler aux États-Unis. Voici le lien pour accéder à ce document : https://www.ssa.gov/international/Agreement_Pamphlets/documents/Canada.pdf.

- 11 -

Par ailleurs, si Société 2 continuait à verser le salaire, l'article 1159.1.0.2 de la LI pourrait recevoir potentiellement application pour assujettir Société 1 au paiement des cotisations au FSS, pour le financement des normes du travail et au FDRCMO, pour autant que Société 2 ait un lien de dépendance avec Société 1.

Réserve

Les commentaires additionnels ci-dessus sont d'ordre général. Il faudrait connaître l'ensemble des modalités entourant ces emplois pour se prononcer de façon certaine sur les impacts au plan des retenues à la source et cotisations d'employeur.

Espérant ces commentaires à votre satisfaction, veuillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
aux mandataires et aux fiduciaires