



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

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

**DATE** : LE 28 FÉVRIER 2007

**OBJET** : **ÉTABLISSEMENT D'UNE SOCIÉTÉ EN REGARD DE L'ARTICLE 13  
DE LA LOI SUR LES IMPÔTS (L.R.Q., c. I-3)**  
N/📁 : 06-0105137

---

La présente est pour faire suite à votre note du \*\*\*\*\* et aux conversations que nous avons eues avec \*\*\*\*\* de votre service en novembre et décembre derniers en regard du sujet décrit ci-dessus. Les éclaircissements requis se posent en situation de divulgations volontaires dans un contexte où les divulguants semblent prêts à s'assujettir à la perception ou au paiement de deux taxes, en l'occurrence la TVQ et la TPS<sup>1</sup> sans pour autant vouloir admettre avoir un établissement en regard de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI ».

Cette vague de divulgations volontaires ne semble pas être étrangère au changement de politique de l'Agence du revenu du Canada sur ce qu'elle considère désormais comme étant l'exploitation d'une entreprise au Canada et qui s'est traduit dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TPH P-051R2 daté du 29 avril 2005 notamment en ce qui concerne les activités canadiennes d'un locateur étranger. Ce changement de politique suscite d'ailleurs de très nombreux commentaires dans la littérature fiscale très récente<sup>2</sup>. C'est dans ce contexte très particulier que vous requérez des éclaircissements sur la portée qu'il convient de donner au premier alinéa de l'article 13 de la LI en regard des deux situations factuelles soumises. D'autre part, bien que votre questionnement n'ait pas aussi porté sur l'application possible du premier alinéa de l'article 12 de la LI en regard de la première situation, nous ferons tout de même un bref commentaire à cet égard.

---

<sup>1</sup> Taxes respectivement prévues par la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (L.R.Q., c. T-0.1) et par la Partie VIII de la *Loi sur la taxe d'accise* (TPS) (L.R.C. (1985), c. E-15).

<sup>2</sup> Voir d'ailleurs les doutes sérieux émis par la doctrine quant au fondement juridique de ce changement de politique en ce qui a trait à l'industrie de la location du moins et rapportés dans : Ten things about commodity taxes and trade that income tax practitioners need to know for 2006, Kreklewetz, Robert G. et Thang, Simon, Reports of the proceedings of the fifty-seventh Tax Conference 2005, Canadian Tax Foundation, page 30:1 et plus particulièrement aux pages 30:5 et 30:6.

---

Bien que beaucoup de concepts fondamentaux à la TVQ et à la TPS, surtout en matière d'assujettissement, aient été respectivement empruntés à la Partie I de la LI ou à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. (1985), c. 1, 5<sup>e</sup> suppl.), cette similitude de concepts ne fait pas en sorte que l'assujettissement au premier type de lois fiscales emporte nécessairement l'assujettissement au second, puisqu'il n'a pas nécessairement d'adéquation parfaite en matière d'assujettissement en regard de toutes ces lois.

## **LES FAITS**

Les deux situations factuelles soumises et les faits récités tels quels sont les suivants :

### **CAS 1**

- Société est une société américaine, non résidente du Canada. Elle loue des \*\*\*\*\* à des clients situés au Québec.
- Société a une succursale \*\*\*\*\*.
- En \*\*\*\*\* , Société complète une entente avec une tierce partie pour l'utilisation d'espace et de certains services dans les locaux de ce tiers situés au Québec. Société n'a pas d'employés y travaillant.
- Avant \*\*\*\*\* , les \*\*\*\*\* étaient livrés de temps en temps en FOB-client au Québec.
- Société entrepose ses \*\*\*\*\* chez la tierce partie. Celle-ci est responsable de la perte, des dommages ou de la destruction de tout équipement de Société entreposé chez elle.
- Selon les instructions reçues de Société, la tierce partie reçoit et inspecte les remorques destinées aux clients de Société et, après inspection, les remet auxdits clients de Société.
- Lors des retours et des livraisons aux clients de Société, la tierce partie complète les documents requis selon les exigences de Société.
- La tierce partie effectue, à la demande de Société, les travaux d'entretien des remorques suite au rapport d'inspection fait par elle.

- 
- Société dispose d'une réserve de pièces de rechange sur place chez tierce partie, que celle-ci utilise pour l'entretien et la réparation des \*\*\*\*\*.
  - Les frais de réparation des \*\*\*\*\* sont à la charge des locataires et les ententes pour les réparations sont faites entre Société et les clients.
  - Selon l'entente entre Société et la tierce partie, Société peut utiliser, pour fins de publicité, le nom de la tierce partie comme centre de service Société.
  - Toutes les \*\*\*\*\* et pièces situées chez la tierce partie demeurent la propriété de Société.
  - Société a un droit d'accès aux \*\*\*\*\* et aux livres que la tierce partie doit maintenir selon les termes et les délais imposés par Société.
  - La tierce partie a, à partir de ses locaux, accès aux systèmes informatiques de Société.

## **CAS 2**

- Société est une société américaine résidente du Canada.
- Société n'a pas d'immeubles ni d'employés au Canada.
- Société vend \*\*\*\*\* provenant de l'étranger à des clients situés au Québec.
- Les ventes sont faites par des vendeurs employés par une société canadienne apparentée à Société.
- Les vendeurs disposent d'un inventaire de marchandises dans un entrepôt appartenant à une tierce partie.
- Au gré des commandes, Société demande à l'opérateur de l'entrepôt de remplir les commandes et de les livrer aux clients québécois de Société.

## **LA LOI**

Le premier alinéa de l'article 13 de la LI précise ce qui suit :

---

« Lorsqu'un contribuable exerce une entreprise par l'intermédiaire d'un employé, agent ou mandataire qui est établi à un endroit donné, qui a autorité générale pour contracter pour son employeur ou mandant, ou qui dispose d'une provision de marchandises appartenant à ces derniers et servant à remplir régulièrement les commandes qu'il reçoit, le contribuable est réputé avoir un établissement à cet endroit. »

Exposé préliminaire :

Cet alinéa comporte trois propositions qu'on analysera séparément. Pour qu'il s'applique, la première doit nécessairement être présente et être jumelée soit à la présence de la deuxième, soit à la présence de la troisième. Dit autrement, pour que cet alinéa s'applique, la présence des propositions 1 et 2 ou 1 et 3 doit être constatée ou encore que l'existence des faits à la base de leur application soit à tout le moins, assumée dans les fondements de la cotisation.

Ainsi, l'intermédiaire devra être un employé, agent ou mandataire d'un contribuable donné et cet intermédiaire doit, d'autre part, avoir soit l'autorité générale de contracter, soit disposer de marchandises dont il doit faire un certain usage.

A) Employé agent ou mandataire :

En droit civil<sup>3</sup> comme en common law<sup>4</sup>, le contrat de « mandat » ou de « agency » est celui par lequel un tiers est autorisé à poser, au nom d'une personne donnée, un acte juridique. Par acte juridique, on doit entendre « toute manifestation de volonté destinée à créer des effets en droit » pour la personne donnée<sup>5</sup>. De plus, il peut être conclu de façon expresse ou implicite<sup>6</sup>.

B) Autorité générale pour contracter :

Par « autorité générale », on doit entendre :

---

<sup>3</sup> Article 2130 du *Code civil du Québec* (L.Q. 1991, c. 64), ci-après désigné « CCQ ».

<sup>4</sup> Voir les notions de « agency » et de « agent » du *Black's Law Dictionary*, 5<sup>e</sup> édition, St-Paul, Minn., West Publishing Co., 1979, aux pages 57, 58 et 59.

<sup>5</sup> Le nouveau droit du mandat, Fabien, Claude, *La réforme du Code civil, Obligations, Contrats nommés*, Les Presses de l'Université Laval, à la page 887.

<sup>6</sup> Article 2132 du CCQ pour ce qui est du mandat du droit civil et pour ce qui est de l'« agency » du « common law », voir la notion de « agency » dans le *Black's Law Dictionary* précitée à la note 3.

---

« General authority. That which authorizes the agent to do everything connected with a particular business. It **empowers** him to **bind** his principal by all acts within the scope of his employment; and it cannot be limited by any private direction not known to the party dealing with him. »<sup>7</sup>

(le soulignement est de nous)

Par « autorité générale pour contracter », Revenu Québec entend « le pouvoir de lier le contribuable dans la plupart des transactions qu'il conduit et qu'il exerce ce pouvoir de façon habituelle »<sup>8</sup>.

(le soulignement est de nous)

Dit autrement, quelqu'un ne doit pas simplement être dépositaire ou titulaire de ce pouvoir, mais doit aussi l'exercer et ce, de façon habituelle.

C) Disposer de marchandise :

Le sens du mot « marchandise » et les sens voisins, que ce soit dans le langage courant<sup>9</sup> ou selon le common law<sup>10</sup> désignent un objet qui est destiné à être vendu. Ainsi, le concept de marchandise ne pouvant donc être associé qu'au contexte de la vente, on ne peut donc l'étendre à celui de la location.

## **OPINION**

### **Cas 1**

Après avoir pris connaissance de votre exposé factuel ainsi que du contrat liant Société à la tierce partie et régi par le droit \*\*\*\*\* que vous nous avez fait parvenir le \*\*\*\*\* et sur la foi de ces seuls faits et de ce seul contrat, nous sommes de l'avis suivant :

---

<sup>7</sup> Black's Law Dictionary précité à la note 3, page 122.

<sup>8</sup> Paragraphe 22 du Bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 12-1/R3 daté du 31 août 2005.

<sup>9</sup> Voir le sens du mot « marchandise » et du mot « commerce » auquel il est associé dans le Petit Robert, édition 1979, aux pages 1151 et 343.

<sup>10</sup> Voir le sens du mot « merchandise » dans le Black's Law précité à la note 3, à la page 890. Voir aussi la portée du mot « trade » auquel est généralement associé le mot « merchandise » dans la jurisprudence fiscale dont l'affaire *MNR v Taylor*, 56 DTC, page 1125 et plus particulièrement à la page 1131 (Cour de l'Échiquier).

---

A) Sur la notion de mandat ou d'agency :

\*\*\*\*\* du contrat qui font assez clairement entrevoir que le rôle attendu de la tierce partie est limité à fournir un endroit où les locataires d'équipement viendront prendre ou laisser l'équipement loué, à maintenir et réparer \*\*\*\*\* et à s'assurer du bon état de l'équipement à prendre ou à retourner et que, sur ce plan, les gestes que pose la tierce partie ne constituent pas, en regard des tiers-locataires, des actes juridiques mais constituent plutôt des faits juridiques<sup>11</sup>) qu'il serait assez hasardeux d'avancer qu'il s'agit nécessairement d'un contrat de « agency » puisque l'essence même d'un tel contrat est de porter sur un acte juridique.

B) Sur la notion générale de contracter :

Le contrat et les faits étant muets sur cette question on ne saurait en inférer une quelconque autorité générale de contracter en faveur de la tierce partie.

C) Sur la notion de marchandise :

S'agissant ici de « location » d'équipement et non de « vente », il ne saurait de toute façon être question d'appliquer cette notion à des biens disponibles pour la location.

Conclusion :

Compte tenu de ce qui précède, nous estimons qu'aucune des conditions d'application du premier alinéa de l'article 13 de la LI ne se retrouve ici et il ne saurait donc être question de tenter d'appliquer cet alinéa à cette situation.

Quant à l'application possible du premier alinéa de l'article 12 de la LI à la situation factuelle soumise, elle est plus que douteuse, compte tenu du modus operandi canadien du locateur d'équipement<sup>12</sup>. En effet les facteurs de rattachement sont très peu nombreux avec le Québec, hormis la présence d'équipement.

---

<sup>11</sup> Sur les distinctions existant entre un acte et un fait juridique il y a lieu voir *Les Obligations*, Baudouin, Jean-Louis et Jobin, Pierre-Gabriel, 1998, 5ième édition, Les Éditions Yvon Blais, aux pages 40 à 42.

<sup>12</sup> Voir à quelles conditions un locateur d'équipement étranger peut être vu, en regard de la jurisprudence fiscale existante, comme exploitant une entreprise au Québec lorsque l'équipement loué s'y retrouve :

- a) *United Geophysical Company of Canada v. MNR*, 61 DTC, page 1099 (Cour de l'Échiquier) ;
- b) *Atlas Gest Inc et al v. MNR*, 85 DTC, page 430 (Cour canadienne de l'impôt) ;
- c) *GLS Leasco Inc. and Mc Kinley Transport Limited v. MNR*, 86 DTC, page 1484 (Cour canadienne de l'impôt).

\*\*\*\*\*

- 7 -

---

## CAS 2

À la lumière de l'exposé factuel très fragmentaire qui nous a été soumis et à défaut d'avoir eu accès à l'entente formelle ou tacite liant Société et la société canadienne apparentée, il est difficile d'avancer à partir de ces seuls faits que Société possédait un établissement au Québec en raison du premier alinéa de l'article 13 de la LI.

Cependant, puisque l'aliénation en faveur du tiers a été faite par une personne qui n'était manifestement pas propriétaire des biens aliénés et que les acteurs de cette aliénation entendent sûrement qu'elle soit vue comme étant une vente et une vente valide et que cela présuppose que l'aliénant soit vu comme étant autorisé à agir de la sorte, il y a tout lieu de penser que l'aliénation faite au tiers par la société canadienne apparentée de biens ne lui appartenant pas ne pouvait être faite autrement que comme mandataire de Société. Puisque la validité de la vente présuppose aussi que la société canadienne apparentée avait l'autorité de contracter et que cette autorité pourrait aussi être vue, même en fonction du peu de faits soumis, comme étant une autorité générale de contracter il serait ici tout à fait justifié d'assumer dans les fondements de la cotisation que la société canadienne apparentée est un mandataire qui a une autorité générale de contracter. Dans la mesure et dans la mesure seulement où la société canadienne apparentée était établie au Québec son mandant, Société, se devrait alors d'être vu comme possédant un établissement au Québec en raison du premier alinéa de l'article 13 de la LI.

\*\*\*\*\*