

Québec, le 25 avril 2008

Objet : Établissement d'une société
N/Réf. : 07-000801

*****,

La présente lettre est pour faire suite à la vôtre datée du ***** que vous nous avez fait parvenir par le biais d'un fac-similé le *****.

Vous vouliez savoir d'une part, en nous limitant à la seule description de tâches du représentant œuvrant au Québec depuis son domicile et aux seuls faits additionnels que vous exposiez alors, si votre cliente était tenue de percevoir la taxe de vente du Québec prévue par la Loi sur la taxe de vente du Québec (L.R.Q., c. T-0.1), ci-après désignée « LTVQ », et, d'autre part, si elle était assujettie aux parties I et IV de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », et dans ce dernier cas, en raison de l'article 12 ou 13 de la LI.

La position de Revenu Québec en ce qui concerne la LTVQ vous parviendra ou vous est déjà parvenue sous un pli séparé et la présente ne s'emploiera donc qu'à couvrir votre questionnement en regard de la LI.

LES FAITS

Les faits et les grands paramètres de la description de tâches du représentant sont les suivants :

1. Votre cliente est une entreprise américaine œuvrant dans *****.

2. Elle agit au Canada par l'intermédiaire d'une filiale canadienne incorporée sous la Loi canadienne sur les sociétés par actions et son siège social est établi à *****.
3. Ni votre cliente ni sa filiale canadienne ne sont résidentes du Québec.
4. Les activités de votre cliente au Québec se limitent à vendre des produits *****.
5. Selon vos dires, le ministère ***** serait prêt à admettre que les ventes interviennent à l'extérieur du Québec, soit en Ontario ou aux États-Unis.
6. Votre cliente n'a pas de place d'affaires au Québec.
7. Votre cliente n'exploite ni ne possède aucun intérêt dans une entreprise de ***** au Québec.
8. Toutes les opérations et décisions liées aux ventes de votre cliente sont prises à l'extérieur du Québec.
9. Sur réception des commandes, votre cliente prépare et envoie les produits à partir d'un ***** situé à l'extérieur du Québec.
10. Votre cliente n'est pas enregistrée selon la TVQ.
11. Votre cliente n'a qu'un seul représentant au Québec.
12. Ce représentant travaille directement de son domicile.
13. Les tâches de ce représentant au Québec sont les suivantes :
 - a. il assiste à des rencontres mensuelles sur les produits qui voient à travailler avec les entreprises pour établir des plans de marketing et des plans de ventes; les sujets discutés proviennent essentiellement du bureau chef situé à l'extérieur du Québec ;
 - b. il se tient au courant des promotions nationales et locales auprès des clients ;

- c. il aide les clients à choisir les produits pour leurs promotions locales et s'assure que les produits choisis sont *****;
- d. il entretient des relations avec les clients spécialisés dans la ***** ;
- e. il ne participe pas aux décisions de marketing et de ventes, plus particulièrement en ce qui a trait aux nouveautés, au contenu du catalogue et aux promotions; ces décisions sont prises à l'extérieur du Québec, soit à Toronto ou aux États-Unis; il travaille chez lui et sa maison n'identifie pas votre cliente ;
- f. la voiture qu'il utilise dans le cadre de son travail n'identifie pas votre cliente ;
- g. il n'est aucunement impliqué dans la perception des paiements des ventes réalisées ;
- h. il ne tient pas de compte de banque pour votre cliente au Québec ;
- i. il n'intervient pas dans la fixation des prix ;
- j. il n'acquiert pas les produits vendus ;
- k. il n'a pas d'employés au Québec qui se rapporte à lui ;
- l. il n'intervient pas dans l'émission des factures ;
- m. il ne reçoit aucun paiement ;
- n. il voyage à Toronto et aux États-Unis pour des rencontres avec d'autres employés de votre cliente et pour visiter certains clients.

LA LOI

Le premier alinéa de l'article 12 de la LI précise, en ce qui nous concerne, que :

« L'établissement d'un contribuable signifie un lieu fixe où il exerce son entreprise ou, à défaut, l'endroit principal où il exerce son entreprise. »

Le premier alinéa de l'article 13 de la LI précise, pour sa part, 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. »

Le premier alinéa de l'article 22 de la LI précise essentiellement qu'une société ayant un établissement au Québec à un moment quelconque d'une année d'imposition doit payer un impôt sur le revenu.

L'article 1131 de la LI prévoit finalement qu'une société ayant un établissement au Québec à un moment quelconque d'une année d'imposition doit y payer une taxe sur le capital.

L'OPINION

A) Quant à la portée du premier alinéa de l'article 12 de la LI :

a) Approche :

Cet alinéa comporte trois propositions dont deux seront analysées. Pour qu'il s'applique, la première, soit la notion d'**entreprise exercée**, doit nécessairement être présente et être jumelée soit à la présence de la deuxième, la notion de **place fixe**, ou à défaut, à la présence de la troisième qui est la notion d'**endroit principal**. Dit autrement, pour que cet alinéa s'applique, la présence simultanée au Québec des propositions 1 et 2 ou 1 et 3 doit être constatée ou encore, l'existence des faits à la base de leur application doit à tout le moins, être assumée dans les fondements de la cotisation. Or, l'on verra ici que l'absence simultanée des propositions 2 et 3 disposera, par la négative, de la notion d'établissement prévue à cet alinéa.

1) Lieu fixe :

Le paragraphe 15 de la version en vigueur du bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 12-1 expose les critères généralement retenus par le Ministère pour déterminer si la tenue d'un bureau dans la résidence d'un employé peut constituer un lieu fixe pour l'employeur. Parmi ces critères, on retrouve soit l'acquiescement par l'employeur des frais de loyer ou des frais d'utilisation y afférant, soit l'obligation pour l'employé de fournir ce local à l'employeur comme condition d'emploi ou encore que de l'équipement de bureau de l'employeur s'y retrouve.

D'autre part, sans pour autant nécessairement partager l'usage que fait l'Agence du revenu du Canada des commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE ayant cours en matière de fiscalité internationale et surtout de l'importance qu'elle en fait pour jeter un éclairage particulier sur la notion d'établissement ou de place fixe utilisée dans un contexte de fiscalité domestique ou, à tout le moins, dans un contexte autre que celui des conventions fiscales, il y a tout de même lieu de partager les critères qu'elle retient dans le numéro 33 des Nouvelles Techniques du 16 septembre 2005 pour déterminer si l'on est en présence d'une place fixe en regard de l'équivalent fédéral du premier alinéa de l'article 12 de la LI.

Parmi ces critères permettant d'apprécier l'existence d'une place fixe on retrouve :

- la disponibilité d'un espace donné ;
- son utilisation ;
- sa durée d'utilisation ;
- sa récurrence d'utilisation.

Ainsi, au regard de tous ces critères et des faits relatés, et dans la mesure où le maintien d'un bureau à domicile n'est pas exigé de l'employé par la société¹ et où le représentant n'est pas remboursé ou autrement compensé pour le maintien du bureau, le bureau du représentant de la société ne peut être considéré comme étant celui de la société et constituer pour celle-ci un lieu fixe; cet espace ne pouvant être vu que comme étant le sien, puisque pour être le sien, il aurait

¹ Par exemple, comme pourraient en faire foi les renseignements des lignes 6, 7 ou 15 du formulaire TP-64.3 ou encore les lignes 5, 9 ou 10 du formulaire T-2200; formulaires tous deux utilisés pour détailler certaines conditions d'emploi ou de travail.

fallu y avoir de la part de la société un élément soit de propriété, soit de direction ou encore de puissance sur cet endroit². Ce critère n'est donc pas ici satisfait.

2) Endroit principal :

En raison de l'emploi de l'expression « à défaut » que l'on retrouve au premier alinéa de l'article 12 de la LI, la notion d'endroit principal de ce même alinéa ne trouve application que lorsqu'aucun lieu fixe ne peut être attribué à une société donnée. Or, l'emplacement du siège social de la société dans une autre juridiction que le Québec démontrera assez clairement qu'elle dispose d'au moins un lieu fixe dans cette juridiction.

Les faits évoqués et la description de tâches ne satisfont donc pas à l'exigence de cette proposition législative. En effet, la présence de lieu fixe ailleurs qu'au Québec empêcherait qu'on puisse faire valoir alternativement l'argument qu'un endroit au Québec pourrait être vu comme étant l'endroit principal où la société exerce son entreprise.

b) Conclusions au regard du premier alinéa de l'article 12 de la LI :

De tout ce qui précède, et en nous limitant à cette seule description de tâches et à ces seuls faits, il m'apparaît difficile d'avancer que cette société devrait être considérée comme possédant un établissement au Québec au regard du premier alinéa du paragraphe 12 de la LI en raison du fait qu'on ne pourra lui attribuer de lieu fixe ou d'endroit principal au Québec et donc en raison de l'absence constatée des propositions 2 et 3.

B) Quant à la portée du premier alinéa de l'article 13 de la LI :

a) Approche :

Encore ici, cet alinéa comporte trois propositions dont deux seront analysées. 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 aussi être constatée au Québec ou encore que l'existence des faits à la base de leur application soit à tout le moins aussi assumée dans les fondements

² *Syntex Ltd v. SMRQ*, [1981] R.D.F.Q., page 1 et plus particulièrement à la page 3 (Cour d'appel du Québec) citée avec approbation par la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Toronto Blue Jays Baseball Club et al. V. Ontario*, 2005 DTC, page 5360.

de la cotisation. On verra, ici aussi, que l'absence simultanée des propositions 2 et 3 disposera, par la négative, de la notion d'établissement prévue à cet alinéa.

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

1) Autorité générale de contracter :

Par « autorité générale », on doit entendre :

« 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. »³

(le soulignement est de nous)

Par « autorité générale de contracter », le Ministère entend « le **pouvoir de lier** le contribuable dans la plupart des transactions qu'il conduit et qu'il **exerce ce pouvoir de façon habituelle.** »⁴

(le soulignement est de nous)

Compte tenu de la description de tâches et des faits soumis, le représentant n'est pas titulaire, non plus qu'il n'exerce pareille autorité.

³ *Black's Law Dictionary*, 5^e éd., St-Paul, Minn., West Publishing, page 122.

⁴ Paragraphe 22 du bulletin d'interprétation et de pratiques administratives IMP. 12-1/R3 daté du 31 août 2005.

- 8 -

2) Disposer d'une provision de marchandises :

Le sens du mot « marchandise » et les sens voisins, que ce soit dans le langage courant⁵ ou selon le common law⁶, désignent un objet qui est destiné à être vendu.

Encore ici, la description de tâches et les faits soumis tendent à démontrer que le représentant ne dispose pas, à proprement parler, de la marchandise dont il ne fait que la promotion.

b) Conclusions au regard du premier alinéa de l'article 13 de la LI :

De tout ce qui précède, il m'apparaît encore ici difficile de faire valoir que cette société devrait être considérée comme possédant un établissement au Québec au regard du premier alinéa du paragraphe 13 de la LI en raison d'une absence d'autorité générale de contracter du représentant, et du fait qu'il ne dispose pas non plus d'une provision de marchandises servant à remplir des commandes. Somme toute, les propositions 2 et 3 sont ici aussi absentes.

Veillez agréer, *****, mes salutations distinguées.

Service de l'interprétation relative
aux entreprises

⁵ Voir le sens du mot « marchandise » et du mot « commerce » auquel il est associé dans *Le Petit Robert*, 1979.

⁶ Voir le sens du mot « merchandise » dans le *Black's Law Dictionary* supra note 3. 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).