

Québec, le 3 juin 2009

Objet : Exploitation d'une entreprise par
l'intermédiaire d'un établissement
N/Réf. : 07-010155-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre lettre datée du ***** dans laquelle vous nous demandez de déterminer si un contribuable a un établissement au Québec pour les fins de l'application de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3) [ci-après LI].

Les faits que vous nous soumettez sont les suivants :

1. Une société par actions à responsabilité limitée constituée aux États-Unis, y a son siège social et vend au Canada des produits fabriqués aux États-Unis (ci-après « société US »).
2. Les produits destinés au marché canadien sont vendus à trois détaillants situés au Canada, dont certains font affaires au Québec (ci-après « détaillants canadiens »).
3. La société US ne perçoit pas ni ne remet la taxe de vente au Québec au regard des produits qu'elle vend au Québec.
4. La société US a quatre employés au Canada lesquels supportent ses ventes et sont, par ailleurs, impliqués dans le marketing et la sollicitation.
5. Les activités de la société US au Canada sont supervisées par l'un de ces employés (ci-après « directeur canadien »), lequel réside au Québec.
6. Au regard de ses activités de vente au Québec, seul le directeur canadien effectue la sollicitation sur ce territoire.
7. Quant aux autres activités du directeur canadien, elles se limitent aux stratégies de développement des ventes et des clients. Il doit fournir de l'information sur les produits de la société US, s'occuper des relations publiques et du marketing, régler les enquêtes et les plaintes sur les

produits, facturer, administrer et faire rapport sur les comptes des détaillants canadiens, le tout sans frais supplémentaires pour ces derniers. De plus, il doit administrer différentes opérations canadiennes de la société US incluant la stratégie, la structure de celle-ci, la distribution, le développement organisationnel, les ressources humaines, etc.

8. Le directeur canadien est impliqué dans la négociation de contrats commerciaux mais il n'a pas l'autorité pour les conclure au nom de la société US. En effet, tous les contrats sont révisés, approuvés ou refusés par celle-ci aux États-Unis. S'ils sont approuvés, ils entrent en vigueur aux États-Unis. Toutefois, toutes les plaintes à l'égard de produits vendus au Canada sont traitées par le directeur canadien.
9. La société US ne fournit ni bureau ni fourniture au directeur canadien, à l'exception d'un ordinateur. Le directeur canadien travaille de sa propre résidence au Québec et il est propriétaire de son fax, son téléphone et autres fournitures nécessaires à son travail. Il est remboursé par la société US pour ses dépenses.
10. La société US n'a aucun numéro de téléphone ou de fax au Canada. Elle n'a pas non plus d'adresse postale au Canada.
11. Outre le directeur canadien, il y a trois coordonnateurs des ventes qui sont situés en Colombie-Britannique, en Ontario et au Québec. Ils doivent augmenter les ventes chez les détaillants canadiens par des activités journalières et des événements spéciaux aux comptoirs des détaillants canadiens. Aucun de ces coordonnateurs n'a l'autorité pour conclure des contrats au nom de la société US.
12. Ni la société US ni ses employés canadiens ne font de l'entreposage ou des activités logistiques pour livrer des marchandises aux détaillants canadiens. De plus, aucun des employés canadiens ne possède du stock appartenant à la société US pour remplir des commandes.
13. La société US ne possède aucune propriété au Canada, ni d'équipement ou de machinerie.
14. La société US n'a jamais aliéné un bien québécois imposable.
15. La société US a conclu une entente avec une société canadienne à laquelle elle est liée afin d'assurer la gestion des salaires des employés canadiens. Cette société canadienne paye les salaires des employés canadiens et effectue toutes les déductions salariales. La société US

rembourse à cette dernière le montant des salaires versés ainsi que des frais supplémentaires représentant 5 % de ce montant.

16. Les produits sont envoyés F.A.B. origine. Le titre est émis au point d'origine du chargement, soit *****, et les détaillants canadiens sont responsables de la marchandise à partir de ce point et assurent leur importation au Canada. La société US ne transfère pas la possession de la marchandise à un transporteur public ou à un consignataire dont le fournisseur a retenu les services pour le compte des détaillants canadiens pour leur expédier les produits.

QUESTION

Vous nous demandez de vous confirmer que la société US n'est pas assujettie à la LI en raison du fait qu'elle n'a pas d'établissement au Québec, et ce, malgré qu'elle y exploite une entreprise.

OPINION

COMMENTAIRES PRÉLIMINAIRES

Avant de répondre plus particulièrement à votre question au regard des faits que vous nous soumettez, il y aurait lieu de préciser certains des principes généraux qui gouvernent l'assujettissement d'une société qui ne réside pas au Canada à la LI.

Selon les dispositions de l'article 22 de la LI, lorsqu'à un moment quelconque d'une année d'imposition, une société a un établissement au Québec, elle est assujettie à cette loi, indépendamment du fait qu'elle réside au Canada ou non.

Lorsqu'une société ne réside pas au Canada mais plutôt aux États-Unis et qu'elle a un établissement au Québec selon l'une des dispositions prévues aux articles 12 à 16.2 de la LI (chapitre III du titre II du livre I de la LI : « ÉTABLISSEMENT »), il faut établir l'incidence de la Convention fiscale de 1980 entre le Canada et les États-Unis d'Amérique (ci-après « Convention fiscale ») sur le calcul du revenu aux fins de la LI.

En effet, malgré que la société non résidente puisse avoir un établissement au Québec à un moment quelconque d'une année d'imposition, les dispositions de l'article 488 de la LI et plus particulièrement le paragraphe *d.1* de l'article 488R1 du Règlement sur les impôts (R.R.Q., 1981, c. I-3, r. 1), font en sorte que celle-ci ne doit pas inclure, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, un

montant qui est exonéré de l'impôt sur le revenu au Québec ou au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal, tel que la Convention fiscale.

Au regard de ces dispositions, lorsque la Convention fiscale prévoit que la société US n'est imposable que dans l'État où elle réside en application du paragraphe 1 de l'article VII de la Convention, le ministère du Revenu du Québec considère que le revenu ne sera pas imposable au Québec¹.

Dans de telles circonstances, la Société US doit tout de même produire, en vertu du paragraphe 1 de l'article 1000 de la LI, une déclaration fiscale pour l'année d'imposition en cause.

PRÉSENCE D'UN ÉTABLISSEMENT

Compte tenu de nos commentaires préliminaires, lorsqu'une société ne réside pas au Canada mais plutôt aux États-Unis, le ministère du Revenu du Québec doit établir s'il y a présence d'un établissement aux fins de la LI ainsi que d'un « établissement stable » au sens de l'article V de la Convention fiscale.

Selon vous, la société US ne dispose pas d'une place fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle elle exerce ses activités canadiennes. Pour conclure en ce sens, vous vous appuyez sur les faits qui suivent :

- aucun des employés de la société US n'a l'autorité générale de contracter au nom de celle-ci ;
- aucun des employés de la société US ne dispose d'une provision de marchandises appartenant à son employeur et servant à remplir régulièrement les commandes qu'il reçoit ;
- la résidence du directeur canadien située au Québec ne constitue pas un bureau ou une place fixe d'affaires pour la société US puisque cette dernière n'exerce pas de contrôle sur ce lieu.

Compte tenu des seuls faits que vous nous soumettez, nous serions portés à croire qu'il n'y a pas d'établissement ou d'établissement réputé au Québec aux fins de l'application de la LI.

Nous croyons cependant opportun de nuancer notre réponse au regard des éléments factuels qui sont décrits au point 7 de la présente. Ceux-ci font référence, entre

¹ « Table ronde sur la fiscalité provinciale », Congrès 96, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1997, pp. 44:15-80, question 8.1.1., aux pages 44:51-52.

autres choses, à des ententes stratégiques entre la société US et les détaillants canadiens. Selon la nature et l'étendue des obligations contractuelles découlant de telles ententes, il est envisageable que celles-ci pourraient nous amener à conclure que la société US a un établissement à la fois aux fins de la LI et de la Convention fiscale.

Pour pouvoir conclure, à l'égard de la société US, à la présence d'un établissement au Québec il faudrait que les activités de celle-ci fussent exercées dans la place d'affaires d'une autre personne. Donc, dans les magasins des détaillants canadiens où les produits de la société US sont vendus.

La conduite d'activités d'une personne dans la place d'affaires d'une autre a été soulevée dans l'opinion juridique portant le numéro 07-010164. En s'appuyant sur la jurisprudence récente en matière de « place fixe d'affaires » dans un contexte conventionnel², l'opinion précise que la notion « pouvoir de disposer » (power of disposal) d'un endroit permet d'établir si un lieu constitue une place fixe d'affaires pour un contribuable :

On peut tirer de cet arrêt [*Knights of Columbus*] que **le droit d'un contribuable donné de disposer d'un endroit dont un autre dispose déjà en raison d'un droit juridique formel ne s'entend donc pas nécessairement d'un droit aussi clair que celui que conférerait la propriété ou la location de l'endroit, [...].**

En raison de l'aspect novateur de l'approche [de] cet arrêt et surtout de son passage sous silence de l'affaire *Dudney*, on peut avancer qu'il a, ce faisant et assez clairement, ignoré le critère du contrôle juridique formel de l'espace qu'on dit avoir été avancé dans cette dernière affaire, mais qu'il s'attarde plutôt au **contrôle de la disponibilité et de l'utilisation** même de l'espace et donc à une certaine forme de contrôle qui est en deçà du contrôle juridique. [caractères gras dans l'original]

L'on poursuit dans cette opinion en indiquant que le « pouvoir de disposer » d'un endroit doit s'apprécier en fonction des indices suivants :

- l'utilisation de l'endroit ;
- le niveau de contrôle de l'endroit ;
- le degré d'identification de l'endroit au regard de l'entreprise du contribuable ;
- le paiement des dépenses au regard de cet endroit ;

² *Knights of Columbus v. Her Majesty the Queen*, 2008 DTC 3648 (CCI); *American Income Life Insurance Company v. The Queen*, 2008 DTC 3631 (CCI).

- de requérir d'une autre personne que le contribuable la mise sur pied de cet endroit ;
- de préciser ce qu'il doit contenir ;
- d'exiger d'une autre personne que le contribuable, que des clients du contribuable soient rencontrés par elle dans cet endroit et qu'ils le soient ;
- l'endroit attaché à une personne autre que le contribuable en ce que la fin du lien juridique (emploi ou entreprise) au regard de cette autre personne emporte perte d'accès à l'endroit ;
- le pouvoir d'y substituer une autre personne ;
- le pouvoir d'en faire un autre usage ;
- la durée et la récurrence d'utilisation de l'endroit ;
- la régularité et l'ampleur des activités qui y sont menées.

Évidemment, ces critères ne sont pas exhaustifs et d'autres facteurs pourraient être pris en considération pour déterminer si les activités d'une entreprise sont exercées en un lieu fixe.

Dans le cas d'une société qui exerce ses activités dans le domaine manufacturier, elle doit s'assurer d'avoir un accès à sa clientèle cible afin de maintenir sa part du marché, d'en augmenter celle-ci ou bien afin d'introduire de nouveaux produits. Pour assurer la mise en marché de ses produits, la société a recours à diverses pratiques commerciales.

Ces pratiques sont multiples et peuvent varier d'un domaine manufacturier à un autre. Par exemple, les stratégies de mise en marché pourraient être différentes à certains égards selon que la société est dans la transformation alimentaire ou la fabrication de pièces d'outillage.

Certaines pratiques pourraient assurer à un manufacturier le contrôle de la disponibilité et de l'utilisation d'un espace chez un détaillant. Cela pourrait être le cas par exemple si le détaillant exigeait du manufacturier une forme de loyer pour l'espace sur certains rayons dont l'emplacement est stratégique. Par la même occasion, le manufacturier pourrait obtenir l'exclusivité chez le détaillant dans une catégorie spécifique de produit, tel que des portes par exemple.

- 7 -

De même, un détaillant pourrait exiger du manufacturier qu'il prenne à sa charge le placement de ses produits sur les rayons ainsi que leur retrait, tout en assurant au détaillant un rendement sur l'espace occupé par sa marchandise. Par ailleurs, le détaillant pourrait aussi exiger par la même occasion que le manufacturier assume en totalité ou en partie la promotion de ses produits dans des dépliants publicitaires du détaillant ou en magasin.

Compte tenu de ce qui précède, il y aurait lieu d'analyser dans le plus grand détail les pratiques commerciales de la société US auxquelles il est fait référence au point 7 des faits. Cette analyse est nécessaire afin d'établir si la société US exerce un niveau de contrôle sur des espaces situés dans une ou plusieurs succursales d'un détaillant canadien. Si, le cas échéant, la société US exerce un contrôle sur la disponibilité et l'utilisation d'un espace dans chacune des succursales d'un ou de plusieurs détaillants canadiens, nous pourrions conclure en la présence d'une place fixe d'affaires pour les fins de l'application à la fois de la LI et de la Convention fiscale.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Service de l'interprétation relative aux entreprises