

Québec, le 16 décembre 2008

Objet : Établissement d'une agence de placement – Le cas
de la société ***** (ci-après la « société »)
N/Réf. : 07-010164

*****,

La présente est pour faire suite aux représentations additionnelles que vous nous avez faites le ***** en réponse à la première opinion préliminaire que je vous rendais le 22 janvier 2008 et à la conversation que nous avons eue ce ***** à cet égard. Je m'étais alors engagé à commenter, à mesure qu'ils se présentaient et en vue d'échanger à nouveau, certains des arguments que vous faisiez valoir dans vos représentations au regard de la problématique décrite en rubrique et du différend qui subsiste à cet égard.

La présente opinion recadre donc le débat dans une perspective plus large que celle choisie la première fois en hiérarchisant l'argumentation devant être faite en fonction des arguments intéressants que vous souleviez.

Cette opinion reprend l'essentiel de la première que je vous destinai, qu'elle remanie et à laquelle elle ajoute de façon importante. La présente opinion fera valoir, dans un premier temps, des motifs beaucoup plus fondamentaux pour soutenir la position du ministère du Revenu du Québec, tiendra compte, dans un deuxième temps, de la jurisprudence fiscale toute récente sur la question d'établissement ou d'établissement permanent et reprendra, finalement, les arguments de la première; **en ce sens et en conséquence, la présente opinion remplace donc la première que j'avais rendue le 22 janvier dernier.**

Votre démarche auprès de notre direction visait à obtenir notre opinion sur la question de savoir si la société devait, pour certaines années d'imposition ou pour certaines années civiles ou parties d'années civiles comprises dans ces années d'imposition, être considérée comme possédant un établissement au Québec en raison du premier alinéa de l'article 12 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3) [ci-après LI].

Ceci aurait pour conséquence que la société pourrait y être potentiellement redevable d'un impôt sur le revenu et d'une taxe sur le capital prévus par les parties I et IV de la LI, ci-après désignés collectivement les « impôts » ainsi que des impôts et contributions prévus par certaines lois connexes dont la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (L.R.Q., c. R-5) [ci-après LRAMQ], la Loi sur le régime de rentes du Québec (L.R.Q., c. R-9) [ci-après LRRQ], la Loi sur les normes du travail (L.R.Q., c. N-1.1) [ci-après LNT] et la Loi favorisant le développement de la formation de la main-d'œuvre (L.R.Q., c. D-7.1) [ci-après LFMO] et ci-après désignées collectivement les « contributions patronales ».

Généralement, la présence d'un établissement au Québec, au sens de la LI, à un moment quelconque d'une année d'imposition suffit pour déclencher l'assujettissement d'une société à ces impôts pour toute cette année¹ alors que la présence d'un établissement au Québec pour une période comprise dans une année civile ne déclenche pas nécessairement l'assujettissement d'un employeur à ces contributions patronales pour toute l'année civile².

Le débat porte ici sur les années d'imposition 2003 à 2005 et sur certaines années civiles ou portions d'années civiles chevauchant ces années d'imposition au regard de divers contrats de fourniture de personnel exécutés en différents endroits au Québec avec différents clients³. **Aux fins de voir s'il peut y avoir lieu d'appliquer le premier alinéa de l'article 12 de la LI, la présente opinion sera uniquement fondée sur l'analyse approfondie de l'exécution du contrat avec la *****.**

Cependant, l'application de cet alinéa n'est peut-être pas la seule raison pour laquelle la société pourrait être vue comme possédant un établissement au Québec. En effet, une lecture de certains contrats passés avec *** et exécutés en tout ou en partie au Québec laisse supposer l'utilisation, par les employés qui y sont détachés pour l'exécuter, d'une quantité importante de machines ou de matériel⁴.**

Or, si cette supposition s'avérait, il y aurait lieu de voir aussi à l'application possible de l'article 15 de la LI. Dans ce contexte, vous comprendrez que des instructions seront données à nos vérificateurs pour

¹ Premier alinéa de l'article 22 et article 1131 de la LI.

² Article 34 de la LRAMQ, articles 2 et 7 de la LRRQ, article 39.0.2 de la LNT et article 4 de la LFMO.

³ *****.

⁴ *****.

documenter cet aspect de la question. Cependant, puisqu'on en est qu'au stade des conjectures, la présente opinion ne couvrira pas cette base de cotisation.

Mais revenons au premier contrat. Les services offerts par la société consistaient à fournir à cette autre société le personnel nécessaire pour opérer ses ***** situés et exploités au Québec. Pour les seuls exercices financiers 2001, 2002 et 2003, les feuilles de travail du vérificateur indiquent que des services ont été offerts par la société auprès de la ***** au Québec pour des valeurs respectives de ***** et ***** millions de dollars.

À la lumière des faits que l'on peut dégager de ce seul contrat, nous verrons pourquoi la société devrait être vue comme ayant possédé un établissement au Québec tout au long de l'exécution de partie de ce contrat à ***** ou alternativement, à tout le moins, pour toute la période où elle aura occupé un bureau à ***** tout au long de l'exécution de partie de son contrat à ***** et sera, pour toutes ces années d'imposition, années civiles ou portions d'années civiles, ou alternativement que pour certaines d'entre elles, potentiellement redevables de ces impôts et de ces contributions patronales.

LES FAITS

CONTEXTE GÉNÉRAL

La société exploite deux divisions distinctes : la Division des ***** (ci-après D), et la Division des ***** (ci-après S). Son siège social est situé au *****.

Située à ***** en ***** , la D conçoit des ***** dans le monde ainsi que pour les principaux fabricants et exploitants de ***** . Pendant la période visée, la D avait aussi un bureau à ***** .

Quant à la S, elle augmente l'effectif de ses clients en leur offrant des placements de courte ou de longue durée en placement individuel ou en équipe. Elle est responsable du recrutement d'employés et elle livre à ses clients des services d'impartition pour les fonctions techniques et professionnelles. Son bureau principal est situé à ***** . Pendant la période visée, la S avait aussi des bureaux à ***** . **La vocation première de la S est le recrutement et la gestion du personnel en vue de le fournir à un client donné.** Pour la période allant du 1^{er} mars 2001 au 28 février 2002, la société louait un local à *****

uniquement pour servir sa cliente la *****. À l'exception de cette période, la société n'a jamais possédé de bureau au Québec et n'a loué aucun espace dans cette province non plus que possédé un terrain au Québec.

La société a plusieurs clients à travers le Canada et ailleurs dans le monde. Elle met à la disposition de ses clients des employés spécialisés ou non pour travailler sur divers projets dans le service *****. Cette ligne de service est desservie principalement à partir de sa division S. **Les activités de S consistent donc à fournir à ses clients, de façon plus ou moins temporaire, du personnel dont le niveau de spécialité varie énormément.**

Pendant les années 2001 à 2005, le chiffre d'affaires de la société a varié entre ***** millions à ***** millions de dollars. Dans tous les cas, c'est à partir de ses bureaux situés à ***** que la société sollicite sa clientèle, négocie et signe les contrats avec ses clients et recrute tous les employés qu'elle place chez ses différents clients selon leurs exigences. Au surplus, c'est à partir de ces mêmes bureaux, qu'elle prépare la rémunération de tous les employés qu'elle répartit son personnel chez ses clients et gère toutes les questions reliées aux ressources humaines. À l'exception des gestionnaires des bureaux ***** , les employés de la société n'ont pas l'autorité générale de contracter au nom de la société. Tous les employés détachés chez les clients, **bien qu'étant des salariés de la société**, travaillent sous la supervision des clients de la société. Ce sont ces clients qui fixent les conditions de travail, les heures, les lieux d'exécution de même que le travail à effectuer.

Dans tous les cas, ce sont les clients de la société qui fournissent les lieux où le travail est exécuté, en contrôlent l'accès et fournissent l'équipement nécessaire à l'exécution de la prestation attendue de la société. La société n'est propriétaire d'aucun équipement, à l'exception de ceux qui sont situés dans ses propres bureaux. La société n'est propriétaire ou locataire d'aucun équipement situé ou utilisé au Québec, à l'exception de la période pour laquelle elle louait un local dans la région de ***** pour servir la *****.

Vous faites valoir qu'en aucun cas, la société peut utiliser les bureaux de ses clients pour ses propres fins ou pour exploiter son entreprise, soit solliciter de nouveaux clients, négocier des contrats ou recruter du personnel⁵. Aucune publication n'indique le nom ou la présence de la société

⁵ À la page 4 de votre lettre du 7 février dernier, vous faisiez valoir, parce qu'on reprenait dans notre propre exposé les prétentions qu'elle contenait, que nous partagions la portée que vous

dans les bureaux de ses clients. Les cartes d'affaires émises par la société à ses employés indiquent une adresse liée aux bureaux *****.

LES QUESTIONS

Vous faites notamment valoir, de façon liminaire, que l'approche quant à l'application de la notion d'établissement doit se faire contrat par contrat et que dans la mesure où la société devait être vue comme ayant un établissement au Québec en raison d'un contrat donné que cela n'emporte pas qu'elle possède aussi un établissement au regard des autres contrats. Vous êtes aussi plus fondamentalement d'avis que la société n'a pas de lieu fixe au Québec et que l'endroit principal où son entreprise est exercée n'est pas le Québec ou encore que l'emplacement où son contrat de services est exécuté ne peut non plus être vu comme un lieu fixe notamment en raison du fait qu'elle ne possède pas un contrôle juridique suffisant sur cet emplacement, ce qui fait qu'elle n'y possède pas d'établissement en vertu du premier alinéa de l'article 12 de la LI.

OPINION

1. QUANT À L'APPROCHE CONTRAT PAR CONTRAT

a) AU REGARD DE L'EXERCICE D'APPRÉCIATION LUI-MÊME

J'aimerais ici disposer de l'argument qui voudrait que la notion d'établissement s'apprécie contrat par contrat. On devine que la logique de cette approche voudrait faire en sorte de mettre à l'abri des impôts ou des contributions patronales les contrats pour lesquels il n'existerait pas d'établissement.

donniez aux faits qui les supposaient ou l'analyse que vous en faisiez. Vous avez, dans ce contexte, exprimé votre surprise quant au fait qu'on arrive à un point de vue contraire au vôtre.

Il est vrai que j'ai reproduit telle quelle votre compréhension des faits ou des questions mixtes de droit et de faits, puisque ce sont à peu près les seuls éléments dont je disposais pour opiner. Cependant, ce n'est pas parce que je les reprends à ce stade que je partage ou admetts votre point de vue sur la portée qu'il convient de leur donner, puisque je m'emploie tout de suite après à en relativiser l'importance et à en faire une autre lecture.

Or, le libellé du premier alinéa de l'article 12 de la LI est clair en ce qui concerne une société. La notion d'établissement s'apprécie par rapport à la société donnée elle-même et en fonction de la somme des activités qu'elle mène dans une juridiction donnée et rien, à ce stade, n'autorise une approche contrat par contrat. Cet alinéa précise donc que c'est la société qui possède un établissement et l'alinéa se garde de préciser de façon spécifique à quel moment ce statut doit s'apprécier et combien de fois il peut devoir l'être. Ce sont plutôt les articles d'assujettissement à certaines lois fiscales qui précisent à quel moment et au regard de quoi ce statut doit s'apprécier.

b) AU REGARD DES IMPÔTS

En matière d'impôts donc, il suffit pour que cette société donnée soit assujettie aux impôts d'avoir un établissement à **un moment quelconque** d'une année pour y être redevable d'un impôt sur le revenu au regard de son revenu imposable planétaire **de toute l'année** ou d'une taxe sur le capital au regard de son capital versé **pour toute l'année**⁶. Il faut comprendre que la formule d'assujettissement du revenu imposable ou du capital versé d'une société aux impôts a pour but d'amalgamer le revenu de toute provenance et tous les éléments de capital versé pour générer un impôt québécois sur ce revenu ou une taxe sur ce capital versé planétaire.

Une fois ces impôts préalablement établis, le Québec n'en retiendra qu'une portion déterminée au travers d'une formule de répartition des affaires⁷ fondée sur des facteurs de rattachement québécois que sont les facteurs de **traitements et salaires** et de **revenu brut** de manière que les impôts aient un certain rapport avec le niveau d'activités menées par la société dans la province.

Dans le contexte de la formule de la répartition des affaires, donc une fois l'impôt ou la taxe préalablement établi, les contrats et l'endroit où ils sont exécutés auront ici leur importance pour appliquer cette formule. En effet, il faut, pour l'application de celle-ci, déterminer où le service a été rendu aux fins d'en attribuer le revenu brut et déterminer de quel établissement il est l'employé aux fins de retenir la bonne masse salariale. Il faut bien ici comprendre, en matière d'impôt, que l'intensivité de la fiscalisation des activités dans une province donnée plutôt que dans une autre est fonction de la formule de répartition des affaires.

⁶ Premier alinéa de l'article 22 et article 1131 de la LI.

⁷ Deuxième alinéa de l'article 27 et article 1133 de la LI.

c) AU REGARD DES CONTRIBUTIONS PATRONALES

L'assujettissement aux contributions patronales s'apprécie lui aussi à un moment précis et ne vaut pas pour toute l'année civile; tantôt au versement ou au versement réputé du salaire à l'employé, tantôt au moment où l'employé se présente au travail ou encore tantôt au moment de l'exécution ou de l'exécution réputée du travail au Québec⁸. La situation factuelle pouvant varier d'une période à l'autre fera varier tout autant l'assujettissement de la société pour chaque telle période que l'ampleur de la masse salariale assujettie à ces contributions pour celle-ci.

d) CONCLUSION QUANT À CET ASPECT

Ainsi, en matière d'établissement l'approche initiale, tant en matière d'impôts que de contributions patronales, repose sur l'entité même au regard de l'ensemble de ses activités économiques et non uniquement sur une approche fondée contrat par contrat. L'existence d'un établissement au Québec au regard d'un seul des contrats pourrait, à la marge et dans la mesure prévue dans les lois fiscales, déclencher des impôts sur la somme des activités économiques que lui procurent tous ses contrats.

Encore ici, les contrats et l'endroit où ils sont exécutés importeront, de manière à s'assurer que l'employeur ne paie ces contributions notamment qu'au regard du salaire de ceux qui se présentent à un établissement québécois de l'employeur. Dans ce contexte, vous aviez donc tout à fait raison de souligner en matière de contributions patronales, dans votre lettre du 7 février dernier, que l'approche contrat par contrat avait ici toute son importance pour déterminer l'ampleur de la masse salariale qui pourrait être sujette à ces contributions.

2. ENDROIT PRINCIPAL

Pour ce qui est de votre argumentation au regard du fait qu'une autre province que le Québec serait l'endroit principal à partir duquel l'entreprise de la société serait exercée, j'aimerais faire le commentaire suivant. 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 cet alinéa ne trouve application que lorsqu'aucun **lieu fixe** ne peut par ailleurs être attribué à une société donnée. La disposition réglementaire fédérale équivalente est d'ailleurs au même effet, ce qui fait que la solution serait la même que l'on soit dans un contexte d'assujettissement québécois ou dans un contexte d'abattement fédéral.

⁸ Voir la note infrapaginale 2.

Or, vous êtes vous-même prête à admettre, et je partage votre point de vue, que la société possède des lieux fixes dans au moins ***** autres provinces canadiennes de sorte que nous sommes, dans ces circonstances, tant vous que moi, forclos de disposer de la question de l'endroit principal et ne pouvons en tirer aucun argument d'autorité pour disposer de la question qui nous occupe.

3. LIEU FIXE

Le premier alinéa de l'article 12 de la LI exige, d'une part, que pour qu'il y ait établissement au Québec ou ailleurs, qu'une entreprise y soit exercée et, d'autre part, qu'elle le soit au moyen d'un « lieu fixe ».

Il y a lieu de mentionner dès le départ que la société devrait être minimalement vue comme possédant un établissement à ***** pour la période plus courte où elle s'est exécutée auprès de la ***** et y occupait, pour ce faire, ses propres locaux pour la période allant du ***** au *****. Ce que vous êtes d'ailleurs prête à admettre à la page 5 de votre lettre du 7 février 2008 et qui serait conséquent avec le fait que la société a produit des déclarations de revenus au Québec pour ces années.

a) QUANT À L'EXERCICE D'UNE ENTREPRISE AU QUÉBEC

Au regard du droit fiscal, il existe un large consensus dans la littérature⁹ et la jurisprudence fiscales¹⁰ ainsi que dans les positions de l'administration fiscale¹¹ prises en conformité de cette même jurisprudence¹² à l'effet qu'une entreprise de services est exploitée à l'endroit où les services sont rendus.

Au regard plus généralement du droit commun dans le système juridique de droit civil, il y a convergence de vues entre, d'une part, la littérature et la

⁹ Voir Kyres, Constantine dans « Exploiter une entreprise au Canada », *Revue fiscale canadienne* 1995, volume 43, numéro 5, page 1672 et plus particulièrement à la page 1710.

¹⁰ Voir notamment l'affaire *C.I.R. v. Hang Seng Bank Limited* 3 [1991] 1 A.C., page 306 (8 octobre 1990) et plus particulièrement aux pages 322 et 323 (Conseil privé).

¹¹ Bulletin d'interprétation IT-270R2 daté du 11 février 1991 et plus particulièrement le sous-paragraphe *g* du paragraphe 26 et auquel adhéraient le ministère du Revenu. Il en va de même pour la dernière boulette du paragraphe 23 du Bulletin d'interprétation IT-270R3 daté du 25 novembre 2004. En matière de TPS/TVH, la position de l'Agence est conséquente et donc au même effet; voir l'avant-dernier paragraphe de la page 4 de l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-051R2, daté du 29 avril 2005 et traitant de l'exploitation d'une entreprise au Canada. Voir également la lettre d'opinion 01-010615.

¹² Voir l'affaire précitée à la note 10 et plus particulièrement au haut de la page 323.

jurisprudence en matière de relations de travail¹³ et, d'autre part, les positions de l'administration fiscale¹⁴ à l'effet que le prêt des services d'un employé ne déplace pas le lien d'emploi existant entre cet employé et celui qui prête ses services en faveur de celui à qui ces services sont prêtés. Le résultat est le même pour le système juridique de common law¹⁵ et il importe assez peu, dans ce contexte, de savoir si, au départ, le contrat d'emploi est régi par l'un ou l'autre de ces systèmes.

Ce faisant, **le service ou partie du service que rend la société à la ***** consiste non pas simplement à recruter une fois pour toute du personnel (« head hunting »), mais à fournir jour après jour et pour toute la durée du contrat, à un endroit donné, du personnel ayant à exécuter des tâches particulières.** De ce fait, la société rend donc des services à l'endroit donné où ses propres employés s'exécutent eux-mêmes et exerce, de ce fait, une entreprise à cet endroit. C'est d'ailleurs le dispositif même de certaines décisions judiciaires canadiennes impliquant des agences de placement sur la question de savoir si elles peuvent être vues comme exploitant une entreprise hors du Canada¹⁶ dans le contexte du crédit d'impôt fédéral pour emploi à l'étranger¹⁷.

Ainsi donc, puisque la société rend des services au Québec, il y a tout lieu d'être d'avis qu'elle exerce de ce fait une entreprise au Québec. De plus, le fait que la société estime, comme elle le fait d'ailleurs elle-même, devoir percevoir la taxe de vente du Québec¹⁸ sur les fournitures de main-d'œuvre effectuées au Québec équivaut à une **admission** à l'effet que des services sont rendus ici et qu'elle y exerce une entreprise.

Nous reviendrons sur cette question un peu plus loin au cours de notre discussion sur le concept de lieu fixe.

¹³ Le droit du travail du Québec, 3^e édition, 1996. Les Éditions Yvon Blais Inc., pages 45 et 67.

¹⁴ Voir notamment à la page 44 du Guide de l'employeur dans sa version 2002 publié par le ministère du Revenu ou encore à la page 94 de la version 2007 de ce Guide.

¹⁵ C'est le postulat sur lequel certaines décisions judiciaires récentes reposent et sur lequel elles semblent n'avoir rien à redire. Voir notamment l'affaire *Dunbar v. The Queen*, 2005 DTC, page 1807 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale).

¹⁶ Voir les affaires *Surprenant et al v. The Queen*, 2005 DTC, page 586 (Cour canadienne de l'impôt, procédure informelle), *Purves v. The Queen*, 2005 DTC, page 684 (Cour canadienne de l'impôt, procédure informelle) et *Dunbar* précitée à la note infrapaginale 15. Pour un point de vue contraire, voir l'affaire *Fonta v. The Queen*, 2001 DTC, page 3698 (Cour canadienne de l'impôt, procédure informelle).

¹⁷ Prévu à l'article 122.3 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.) [ci-après LIR] et dont le pendant québécois se retrouve à l'article 737.25 de la LI.

¹⁸ Prévue par la Loi sur la taxe de vente du Québec (L.R.Q., c. T-0.1).

b) PORTÉE DES COMMENTAIRES DE L'OCDE ET DE LA JURISPRUDENCE CONVENTIONNELLE

Ici vous faites essentiellement porter le débat sur ce qu'on doit entendre par un « **lieu fixe** où un contribuable exerce son entreprise » et sur les conséquences qu'on serait tenté de tirer du critère du contrôle juridique sur l'espace qu'on dit avoir été avancé par l'affaire *Dudney*¹⁹.

Je note au départ que la notion de lieu fixe est rendue dans la version anglaise de la LI par la notion de « fixed place » telle qu'on la retrouve à l'alinéa 400(2) (a) du Règlement de l'impôt sur le revenu (Codifications des règlements du Canada, 1978, c. 945) et qu'il y a tout lieu d'avancer qu'il n'existe aucun écart significatif entre la notion québécoise de « lieu fixe » et la notion canadienne de « place fixe ».

Le vrai débat, cependant, porte sur l'impression que peuvent avoir certains, vu l'apparente similitude ou parenté du concept d'établissement permanent de la convention fiscale modèle, ci-après désigné le « concept conventionnel », de l'OCDE et le concept d'établissement prévu par la LI ainsi que le concept d'établissement permanent prévu par le paragraphe 400 (2) du Règlement de l'impôt sur le revenu, ci-après désignés le « concept législatif », que cette similitude ou parenté autoriserait le recours aux Commentaires sur les articles du modèle de convention fiscale, émis et révisés de temps à autre par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, ci-après désignés « Commentaires de l'OCDE »²⁰, au regard du concept conventionnel de manière à ce qu'ils auraient un poids interprétatif certain voire déterminant lorsque vient le temps d'analyser la portée du concept législatif.

Cette apparente similitude ou parenté ferait aussi en sorte, que la jurisprudence fiscale canadienne portant sur le concept conventionnel et qui est largement fondée sur la compréhension que peut avoir l'interprète des Commentaires de l'OCDE aurait nécessairement valeur de précédent ou une valeur particulière lorsque vient le temps d'analyser, en droit fiscal interne, la portée du concept législatif; qu'il soit canadien ou québécois.

On verra plus loin que cette impression repose sur plusieurs malentendus qu'on s'emploiera à dissiper. Cependant, pour disposer de la question

¹⁹ *The Queen v. William A. Dudney*, 2001, DTC, page 6169 (Cour d'appel fédérale).

²⁰ Comme on les retrouve dans les différentes versions en vigueur de la publication « Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune » publiée par l'OCDE et dont la plus récente version reliée disponible est de juillet 2004.

jurisprudentielle, il faudra d'abord disposer de la question de la valeur et de la portée des Commentaires de l'OCDE hors du cadre du concept conventionnel. Il importera donc, dans ce contexte, de comprendre la nature et la portée de ces commentaires. Cela nous aidera à comprendre l'importance qu'il convient de leur donner en dehors du contexte dans lequel ils sont supposés servir et à mieux cerner et saisir la spécificité de la jurisprudence qu'ils génèrent dans un contexte de droit fiscal international et de conventions fiscales et la précaution ou la difficulté avec laquelle cette jurisprudence peut être transposée dans un contexte de droit fiscal purement interne.

Une approche textuelle, contextuelle et téléologique²¹ doit être faite chaque fois qu'une disposition législative ou réglementaire doit être interprétée. De plus, s'agissant de fédéralisme fiscal, puisque la notion québécoise d'établissement²² et la notion canadienne d'établissement permanent²³ sont à la base du système d'imposition fédéral/provincial on analysera tour à tour les contextes planétaire, canadien et québécois d'émergence de ces notions.

I) Contexte planétaire

Il faut bien comprendre au départ qu'il existe encore aujourd'hui deux grandes modèles de convention pour éviter la double imposition qui émanent de deux grands organisations non-gouvernementales; organisations qui ont des vocations fort différentes et dont les conventions ont chacune leur biais.

D'une part, la convention fiscale modèle de l'Organisation des Nations unies (ONU); organisation fondée en 1945 et qui est la continuation de la Société des Nations (SDN), société elle-même mise sur pied par le traité de Versailles dès 1919. La convention fiscale modèle de la SDN et par la suite celle de l'ONU a commencé à avoir cours dès 1928 et ce modèle fut, en gros, amendé et mis à jour tour à tour par la SDN et l'ONU en 1943, 1946, 1980 et 2001.

D'autre part, la convention modèle de l'OCDE; organisation fondée en 1961 et qui est la continuation de l'Organisation européenne de coopération économique aussi appelée OECE et mise sur pied dès 1948 dans le cadre du Plan Marshall. La convention fiscale modèle de l'OCDE a commencé pour la

²¹ Voir les principes dégagés dans l'affaire *La Reine v. Canada Trustco Mortgage Company*, 2005 DTC, page 5523 et plus particulièrement au paragraphe 10 reproduit à la page 5526 (Cour suprême du Canada) et dans l'affaire *Corporation Notre-Dame de Bonsecours v. CUQ et al.*, 95 DTC, page 5017 et plus particulièrement à la page 5023 (Cour suprême du Canada).

²² Voir les articles 12 à 16 de la LI

²³ Voir le paragraphe 400 (2) du Règlement de l'impôt sur le revenu.

première fois à avoir cours dès 1963 et fut amendée et mise à jour en 1977, 1992, 1995, 1997, 2000, 2003 et 2005.

Alors que la convention fiscale modèle de la première organisation est surtout réservée aux pays en voie de développement parce qu'elle est généralement vue comme favorisant les pays **consommateurs** de biens et de services, la convention fiscale modèle de la seconde est surtout utilisée par les pays développés parce que vue comme étant plus favorable aux pays **fournisseurs** de ces biens et de ces services.

Utilisée dans le contexte de ces conventions, la notion d'établissement précise généralement à quelles conditions le revenu d'entreprise d'un non-résident de l'État où l'entreprise est exercée peut être imposé.

II) Contextes canadien et québécois

La notion canadienne d'établissement permanent est une notion très étroitement liée au fédéralisme fiscal parce qu'elle est apparue pour la première fois lors de la mise en place des premières conventions de location des domaines fiscaux (« Tax Rental Agreements ») passées entre le Canada et certaines provinces. Celles-ci ont eu cours de 1947 à 1952 avec les provinces canadiennes autres que le Québec et l'Ontario.

Cette notion avait été empruntée à la convention fiscale canado-américaine qui avait cours en 1942; cette notion canado-américaine avait elle-même été empruntée à la convention fiscale modèle de la SDN²⁴; devenue depuis l'ONU. La notion d'établissement permanent était alors le facteur d'assujettissement à l'impôt des sociétés des huit provinces signataires²⁵, alors que la notion de « siège social » ou de « place d'affaire » continuait à être le facteur d'assujettissement privilégié par le Québec et l'Ontario.

Pour sa part, la mécanique fédérale d'abattement dans laquelle la notion d'établissement permanent est utilisée, et que l'on retrouve aujourd'hui à l'article 124 de la LIR, est apparue pour la première fois²⁶ dans les conventions de location des domaines fiscaux de deuxième génération qui ont eu cours cette

²⁴ Voir Smith, Ernest H., Allocating to provinces the taxable income of corporations : How the federal – provincial allocation rules evolved, Canadian Tax Journal, September-October 1976, page 545 et plus particulièrement à la page 550.

²⁵ Voir la note 24, page 554.

²⁶ Voir la note 24, page 555.

fois de 1952 à 1957. L'Ontario adopta dans le cadre de ces accords et donc dès 1952, la notion d'établissement permanent comme critère d'assujettissement. Au Québec, la notion d'établissement ne fit son apparition qu'en 1961²⁷ comme composante de sa formule de répartition des affaires pour ne faire son apparition, que dans l'année d'imposition 1972, comme critère d'assujettissement²⁸.

III) Premier constat : Illusion de parenté avec les règles de l'OCDE

On constate que les notions canadienne et québécoise d'établissement permanent et d'établissement sont apparues bien avant que l'avènement de la première convention modèle de l'OCDE et que les commentaires l'accompagnant soient mis en place et que ces notions ont donc, de ce fait, une origine et une vie qui leurs sont propres du moins en ce qui concerne l'OCDE. Ces notions de droit fiscal interne, au contraire des notions d'origine conventionnelles, n'émanent donc même pas de l'organisation dont on voudrait se servir des commentaires.

Ainsi, le supposé éclairage décisif post facto que jetterait la version aussi contemporaine des Commentaires de l'OCDE que celle de 2005 sur ces dispositions du droit fiscal interne mis en place près de 50 ans avant n'a donc pas sa raison d'être; d'autant qu'il ne peut s'agir au départ de matériel extrinsèque pouvant servir à interpréter ces dispositions de droit fiscal interne puisque ce matériel n'émane de toute façon pas des législateurs québécois et canadien contre qui on voudrait s'en servir; non plus qu'il n'a été fait sien par eux.

Ainsi, utiliser à titre de preuve extrinsèque les Commentaires de l'OCDE directement pour interpréter le droit fiscal interne, qu'il soit canadien ou québécois, reviendrait aussi à dire qu'on peut se servir des travaux préparatoires d'un tiers qui n'est même pas le législateur ou le parrain des passages législatifs à interpréter pour jeter un éclairage particulier sur ce que ce législateur ou ce parrain entendait édicter. Dit autrement, cela équivaut à laisser à un autre que l'auteur de la législation fiscale le soin de préciser le sens et la portée d'un texte de droit fiscal interne et équivaut presque à substituer les travaux préparatoires de l'OCDE (que sont les Commentaires de l'OCDE) aux travaux préparatoires de droit interne (que sont les discours, notes explicatives, etc.).

Dans ce contexte, on se doit donc de comprendre que l'espèce d'adéquation automatique qu'on tente de faire avec la portée qui devrait être donnée aux dispositions canadienne et québécoise de droit fiscal interne

²⁷ AC 521 du 28 février 1961, GOQ, 11 mars, 1961, Vol. 93, no 10.

²⁸ LQ, 1973 c. 17, articles 4, 6 et 178.

d'établissement permanent et d'établissement qui ont pour origine les années 1930 à 1960 (donc à une époque où seule la convention fiscale modèle de la SDN existait) avec les explications beaucoup plus contemporaines qu'en donnent les Commentaires de l'OCDE et d'en tirer des arguments d'autorité sont des exercices qui ne peuvent qu'être très difficilement faits.

IV) Deuxième constat : Caractère intéressé des Commentaires

Au travers des Observations et des Réserves que comportent les Commentaires de l'OCDE, il est aussi bon de rappeler que ces derniers ne font état que du **consensus intéressé** des pays membres du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE **existant à un moment donné** (parce que la révision de ces Commentaires est maintenant permanente) sur la portée qu'ils entendent collectivement donner aux diverses dispositions de la convention modèle.

Il s'agit donc, indépendamment des faits particuliers et à la marge indépendamment de la façon dont cette idée est plutôt bien ou mal traduite dans la Convention fiscale modèle ou encore dans une convention fiscale donnée passée entre deux pays qui serait calquée sur ce modèle, **d'une interprétation convenue d'avance à un moment donné et qui traduit la portée qu'anticipaient et voulaient donner les membres du Comité et ultérieurement que veulent donner les pays signataires de telles conventions.**

Ce ne sont donc, ni plus ni moins, que de déclarations intéressées (« self serving assertions ») quant à la portée que les membres de l'OCDE conviennent d'avance de donner aux dispositions de la convention modèle qui se retrouvent dans une convention fiscale donnée. **Il s'agit donc d'un document de référence lorsqu'il s'agit de négocier, d'appliquer et d'interpréter une convention donnée en conséquence de ce qui a été négocié.**

D'ailleurs, le caractère intéressé des Commentaires de l'OCDE et leur portée changeante (qui renforce leur caractère intéressé) sont même admis par les pays membres de l'OCDE qui en sont les rédacteurs. Le paragraphe 3 de l'introduction de ces Commentaires est d'ailleurs fort éloquent à ces égards :

Les pays Membres de l'Organisation de Coopération de Développement Économique ont pris conscience depuis longtemps de la **nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables** qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques.

Tel est le principal objet du Modèle de l'OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les

problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. Comme l'a recommandé le Conseil de l'OCDE, les pays Membres, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions bilatérales, **devraient se conformer à ce Modèle de Convention à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires et compte tenu des réserves qui y figurent et leurs administrations fiscales devraient suivre ces Commentaires, tels que modifiés de temps à autre et sous réserve des observations qu'elles ont formulées sur ceux-ci, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur le Modèle de Convention**²⁹. (Le soulignement est de nous.)

Or, des déclarations aussi intéressées ne devraient avoir qu'un impact interprétatif décisif très marginal lorsque vient le temps d'en appliquer les principes en dehors du droit fiscal international.

Puisque les pays membres de l'OCDE, lorsqu'ils passent à leur tour des conventions fiscales avec d'autres pays conviennent, au stade des négociations, que la portée de la convention à passer aura celle que les Commentaires lui donnent, on peut donc comprendre d'avance, d'une part, que les pays signataires d'une convention fiscale donnée recourent à ces Commentaires pour jeter **l'éclairage convenu** sur les dispositions de cette convention et, en cas de contentieux avec un contribuable, que les tribunaux canadiens n'hésitent pas à y recourir pour régler les difficultés interprétatives que pourrait contenir cette Convention.

Au surplus, compte tenu qu'une convention fiscale est un traité et que l'article 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités incite les états à consulter les travaux préparatoires pour jeter l'éclairage interprétatif qu'il convient de donner à un traité donné (et que les Commentaires de l'OCDE ont le statut de travaux préparatoires) on peut donc très bien comprendre que la Cour suprême du Canada ait avancé, dans un contexte d'interprétation de convention fiscale fondée sur la convention modèle de l'OCDE, que ces Commentaires avaient une « high persuasive value in defining the parameters of a [...] Tax Convention »³⁰, ce qui rend la jurisprudence canadienne rendue dans un contexte de droit fiscal international assez suspecte lorsque vient le temps de la transposer dans un contexte de droit fiscal interne.

²⁹ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée du 15 juillet 2005, Comité des affaires fiscales, OCDE 2005, page 7.

³⁰ *The Queen v. Crown Forest Products Ltd and the Government of the USA* (intervener), 95 DTC, page 5389 et plus particulièrement à la page 5398.

V) Troisième constat : Démarche intellectuelle inversée

Plus surprenant encore, la lecture de la jurisprudence canadienne rendue en matière de conventions fiscales nous enseigne que les problèmes interprétatifs ne portent pas que sur la portée de certains passages des conventions mêmes mais portent surtout et avant tout sur la portée même des Commentaires de l'OCDE au regard de ces passages lorsque ces Commentaires existent³¹. L'on a d'ailleurs une spectaculaire illustration de ce genre d'exercice de dire presque tout et son contraire dans une décision très récente de la Cour canadienne de l'impôt³² où la Cour a même comparé les Commentaires de l'OCDE avec ceux de la convention modèle de l'ONU pour devoir jeter un éclairage sur la portée d'une disposition de la convention Canada-États-Unis pourtant calquée sur la convention modèle de l'OCDE!

Or, si l'on faisait un parallèle avec la législation fiscale canadienne et québécoise et dit autrement un débat sur la portée des Commentaires de l'OCDE équivaut à débattre uniquement de la portée des notes explicatives qui accompagnent un projet de loi fiscal et non à débattre de la portée même de la disposition fiscale en cause. Dit encore autrement alors que l'interprète se penche sur la portée du texte législatif et subsidiairement sur ces notes, l'interprète d'une convention fiscale fonde nécessairement son interprétation sur la portée convenue des Commentaires de l'OCDE et non sur les passages de la Convention qui posent problème. Cela revient à dire que la démarche intellectuelle qui fonde l'usage des Commentaires de l'OCDE est en quelque sorte inversée; ce qui ajoute au caractère suspect et au faible niveau d'autorité de ces Commentaires lorsqu'il vient le temps d'interpréter le droit fiscal interne.

VI) Quatrième constat : Plasticité des Commentaires de l'OCDE

Les Commentaires de l'OCDE ont été plusieurs fois modifiés sans que ces modifications aient été la conséquence d'une modification à la convention modèle. Dit autrement, les Commentaires de l'OCDE prennent souvent de l'expansion pour élargir ou confiner la portée des développements d'ordre interprétatifs survenant auprès des États membres. Ces modifications sont perçues comme nécessaires à l'application de la convention modèle au regard des nouvelles réalités juridiques, jurisprudentielles, économiques ou technologiques ce qui fait en sorte que, sous prétexte de clarifications, ces

³¹ À titre illustratif, voir le paragraphe 16 de la décision *Dudney* de la CAF.

³² *Knights of Columbus v. The Queen*, décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt le 16 mai 2008 dans le cadre de la procédure générale et que l'on retrouve depuis peu à 2008, DTC, page 3648.

nouveaux commentaires ajoutent en quelle que sorte souvent au texte même de la Convention modèle pour en changer la géométrie et la portée sans qu'il soit besoin de modifier cette même convention. Bref on peut presque dire que le Comité des affaires fiscales modifie la portée de la Convention modèle par la bande et pour cette autre raison, l'importance des Commentaires de l'OCDE devrait être remise en perspective et grandement atténuée.

Aussi, même la jurisprudence fiscale canadienne, est consciente de ce non sens causé par cette capacité d'amender la portée d'une convention fiscale donnée par le biais des Commentaires de l'OCDE sans avoir à contracter et à légiférer de nouveau, et est aussi consciente de l'étonnante malléabilité dont font preuve ces Commentaires en ce qu'elle refuse généralement de donner aux Commentaires postérieurement émis par l'OCDE après la signature d'une convention fiscale donnée un quelconque niveau d'autorité pour jeter un éclairage sur l'intention des signataires quant à la portée de cette convention fiscale donnée³³. Il devrait donc en aller de même en droit fiscal interne puisque le concept législatif a été introduit bien avant les commentaires portant sur le concept conventionnel.

VII) Première conclusion : Portée, en droit fiscal interne, des Commentaires de l'OCDE

Compte tenu de l'origine première des notions fédérale et québécoise d'établissement stable et d'établissement, de leur lointaine parenté en dépit des apparences avec celle de l'OCDE, du caractère intéressé et changeant des Commentaires de l'OCDE, de leur étonnante malléabilité, du fait qu'ils n'ont pas, en droit interne le statut de travaux préparatoires et que leur utilisation présuppose l'inversion de la démarche intellectuelle de l'interprète, il découle de tout ce qui précède que le recours obligé ou même simplement souhaitable aux Commentaires de l'OCDE pour régler une difficulté interprétative en matière

³³ a) *Mil (Investments) S.A. v. The Queen*, 2006 DTC, page 3307 et plus particulièrement aux pages 3319 et 3320, au paragraphe 86 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale). Décision confirmée telle quelle par *The Queen v. Mil (Investments) S.A.*, 2007 DTC, page 5437 (Cour d'appel fédérale).

b) *Cudd Pressure Control v. The Queen*, 98 DTC, page 6630 et plus particulièrement à la page 6634, au paragraphe 28 (Cour d'appel fédérale).

c) Voir cependant l'approche contraire qui semble avoir été implicitement retenue dans l'affaire *Prévost Car Inc v. The Queen*, décision de la Cour canadienne de l'impôt rendue le 22 avril 2008 et rapportée à 2008, DTC, page 3080, dans le cadre de la procédure générale et plus particulièrement aux paragraphes 32 et 110 où le juge se sert de la notion de conduit pour décider de l'affaire; notion qui n'est pourtant apparue dans les Commentaires de l'OCDE que postérieurement à la signature de la convention fiscale dont il avait à se prononcer sur certains passages. Cette décision a cependant été portée en appel.

d'établissement permanent ou d'établissement dans un contexte de droit fiscal interne, ne devrait tout simplement pas être permis ou n'être permis que de façon très oblique et avec une grande circonspection, et ce, tant au plan canadien que québécois.

VIII) Deuxième conclusion : Portée, en droit fiscal interne, de la jurisprudence fondée sur les Commentaires de l'OCDE

Compte tenu que la Cour suprême du Canada a, comme on l'a vu, elle-même avancé que ces mêmes commentaires pèsent très lourdement et ont une valeur persuasive très importante quant à la portée que les tribunaux doivent donner à certains passages des diverses conventions fiscales³⁴ et donc dans un contexte de droit fiscal international ou conventionnel, la jurisprudence rendue dans ce contexte représente, au même titre que les commentaires, assez peu d'intérêt à être appliquée dans un autre contexte et n'a sûrement pas le statut de précédent qu'on doit nécessairement suivre. L'accessoire doit donc en quelque sorte avoir le même sort que le principal.

IX) Conclusion générale

Recourir aux Commentaires de l'OCDE pour régler un problème de droit fiscal interne en matière d'établissement ou encore appliquer, en pareil contexte, la jurisprudence fondée sur ces Commentaires, revient presque, selon nous, à abdiquer en faveur du Comité des affaires fiscales de l'OCDE seul, l'interprétation qu'il convient de donner à la notion de droit fiscal interne d'établissement.

Cela dit, il est cependant difficile de nier qu'à la longue, les deux concepts (le conventionnel et l'interne) empruntent les uns aux autres et évoluent ensemble sans qu'il y ait nécessairement un parallélisme parfait. **Dans ce contexte, il n'est pas inutile ou inintéressant de consulter ce qu'en disent les Commentaires de l'OCDE, ou la jurisprudence fiscale fondée sur ceux-ci, mais ce qu'ils en disent n'a pas, en droit fiscal interne du moins, valeur de précédent. Dit encore autrement, si les seuls arguments qu'on entend nous faire valoir sont tirés de ces Commentaires et de la jurisprudence fondés sur ceux-ci et que ces arguments n'ont pas déjà un certain écho dans notre droit fiscal, ces arguments devraient n'être que d'un très faible niveau d'autorité.**

³⁴ *The Queen v. Crown Forest Products Ltd and the Government of the USA* (intervener), affaire précitée à la note 30.

c) **ÉTAT DE LA JURISPRUDENCE CANADIENNE EN MATIÈRE D'ÉTABLISSEMENT**

On doit donc maintenant voir ce que l'on peut tirer de la jurisprudence fiscale canadienne sur la question de l'établissement ou de l'établissement permanent. Il nous faut, au départ départager la jurisprudence de droit fiscal interne de celle du droit fiscal conventionnel et ensuite identifier et isoler les approches et indices avancés par les tribunaux dans les deux contextes pour voir ce qu'est un lieu ou une place fixe.

Ensuite, il nous faudra voir si les approches et indices du droit fiscal conventionnel ont des échos en droit fiscal interne de manière à pouvoir se servir de ce qui s'est développé en droit fiscal conventionnel (même si cela semble être tiré des Commentaires de l'OCDE) pour mettre au point une approche unique, résolument fondée sur le droit fiscal interne; approche qui verrait ainsi à unifier en même temps toutes les approches de droit fiscal interne et conventionnel fondées sur la même logique, de manière à se servir de tous les indices retenus par toutes ces approches pour arrêter, au regard d'un contribuable donné, si l'on est en présence ou non d'un lieu ou d'une place fixe. Bref, d'avoir une approche unique et avancer la somme des indices élayant cette approche.

I) Approches du droit fiscal interne en matière de place fixe

Le dispositif de la décision de l'affaire *Sunbeam* rendue par la Cour suprême du Canada suggère que l'expression « fixed place of business » s'entend d'une « habitation **of its own** »³⁵, c'est-à-dire d'un espace qui doit être vu comme étant **le sien**.

La Cour d'appel du Québec a repris en quelque sorte, dans la décision rendue dans l'affaire *Syntex*, l'approche préconisée dans l'affaire *Sunbeam* en ce qu'elle avance qu'il ne suffit pas que des bureaux servent aux affaires de l'employeur, mais qu'ils soient « des établissements **de l'employeur** ». Pour être vu comme étant **le sien**, cela « **comporte un élément de propriété, de direction, de puissance sur l'établissement** »³⁶.

La décision rendue par la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Toronto Blue Jays Baseball Baseball Club and Maple Leaf Sports & Entertainment Ltd v.*

³⁵ *Sunbeam Corporation (Canada) Ltd. v. MNR*, 62, DTC, page 1390 et plus particulièrement à la page 1392.

³⁶ *Syntex Ltd. v. Le Sous-ministre du Revenu*, [1981], R.D.F.Q. page 1 et plus particulièrement à la page 3.

Minister of Finance (Ontario) a fait à son tour écho au dispositif de l'affaire *Syntex* en faisant dire à cette affaire que pour qu'un emplacement soit vu comme étant **le sien**, le prérequis est encore que « the establishment **belong** (sic) **to the employer** » et que cela présuppose « **an element of ownership, management and authority over the establishment** »³⁷.

Le dispositif du jugement rendu dans cette dernière affaire fait cependant aussi écho aux Commentaires de l'OCDE ainsi qu'au dispositif de l'affaire *Dudney* qu'on analysera plus loin. Il évoque le critère du contrôle de l'espace avancé dans l'affaire *Dudney*, mais dispose de l'affaire autrement en avançant que l'occupation de l'espace était de toute façon trop transitoire (« transitory ») ou temporaire pour qu'il puisse considérer être vu comme étant une place fixe³⁸.

II) Approches du droit fiscal conventionnel en matière de place fixe

DUDNEY

La Cour fédérale d'appel s'est prononcée dans l'affaire *Dudney* sur quelques uns des facteurs à retenir³⁹ pour déterminer si l'on est en présence d'une **base fixe** lorsqu'il s'agit de voir si quelqu'un **dispose de façon habituelle d'une base fixe** au sens où cette expression était utilisée dans l'article XIV de la convention fiscale passée entre le Canada et les Etats-Unis d'Amérique, ci-après désignée « convention fiscale Canada-USA ». Pour arriver à cette conclusion qu'il y avait ou non **base fixe** la Cour a estimé que les **facteurs** à considérer comprennent, d'une part, 1) l'utilisation effective des locaux, 2) **si et en vertu de quel droit un contrôle peut être exercé sur ces locaux** et 3) à quel point les locaux s'identifient à l'entreprise du contribuable.

En plus des arguments d'ordre général qui ont été développés plus haut en ce qui concerne l'inacceptabilité de la jurisprudence fiscale fondée sur les commentaires de l'OCDE au regard du droit fiscal interne, j'aimerais ici faire tout de suite les commentaires particuliers suivants pour atténuer encore plus l'importance relative de la décision *Dudney*, surtout dans la mesure où certains seraient quand même tentés de lui donner une certaine prééminence dans la démarche intellectuelle que je proposerai plus loin.

³⁷ *Toronto Blue Jays Baseball Club and Maple Leaf Sports & Entertainment Ltd v. Minister of Finance (Ontario)*, 2005, DTC, page 5360 et plus particulièrement à la page 5363.

³⁸ Voir au paragraphe 30 de la page 5364 de l'affaire précitée à la note 37.

³⁹ Voir l'affaire précitée à la note 19 et plus particulièrement à la page 6173.

Ainsi, j'estime que cette décision a un faible niveau d'autorité et que sa portée devrait être limitée aux faits et aux circonstances de la cause et ne pas être étendue à des situations factuelles non identiques et dans un contexte autre que les ententes ou les conventions fiscales dans lesquelles la notion de **base fixe** apparaît. C'est d'ailleurs aussi la position de l'Agence du revenu du Canada⁴⁰. Les raisons pour ce faire les suivantes.

Premièrement :

La Cour suprême du Canada nous a rappelé à plusieurs reprises, dans un contexte d'assiette fiscale (inclusion, imposition ou déduction)⁴¹, que la légalité ou l'illégalité d'une situation qui serait le fondement même de certaines conséquences fiscales n'a pas à proprement parler d'impact sur ces conséquences et donc sur l'assiette fiscale; qu'on pense ici seulement à l'imposition des produits de la criminalité.

Partant de ce principe, rien ne s'oppose à ce qu'il soit aussi étendu à l'assujettissement fiscal et notamment à la résidence fiscale ou à l'établissement fiscal de telle façon que celui qui est ou aurait été contribuable pour cette raison demeure imposable au Québec et au Canada en dépit du fait qu'il ait eu ici des liens résidentiels ou des facteurs d'établissement ou de rattachement avec le Québec plus ou moins légaux au regard du droit autre que fiscal. La résidence de fait illégale n'en demeure pas moins de la résidence au plan fiscal⁴² et il devrait en aller de même, du moins en droit fiscal interne québécois et canadien, pour l'établissement d'un contribuable qui dispose d'un endroit au Québec ou ailleurs au Canada sans être en mesure de faire valoir un quelconque droit juridique formel de disposer de cet endroit. À la marge, et pour faire un cas de figure, j'estime que cela pourrait vouloir dire que rien n'empêche qu'une société qui exploite, illégalement ou sans droit, une entreprise dans un endroit occupé, illégalement ou sans droit, soit considérée comme exploitant une entreprise par l'intermédiaire d'un lieu fixe et soit de ce fait considérée y avoir un établissement, du moins, en raison du premier alinéa de l'article 12 de la LI; que cet endroit soit le Québec ou ailleurs.

Il y a donc tout lieu d'estimer que l'absence d'un droit juridique formel de disposer d'un endroit ne règle pas par la négative, **à lui seul**, la question si d'autres

⁴⁰ Tax Windows Files 2005-0059261E5 du 28 juillet 2004.

⁴¹ a) *Banque Continentale v. Canada*, 98, DTC, page 6501.

b) 65302 *B.C. v. Canada*, 99, DTC, page 5799.

⁴² Voir le dictum dans l'affaire *Henry Endres and Louise Endres v. The Queen*, 98, DTC, page 1101 et plus particulièrement à la page 1105 (Cour canadienne de l'impôt, procédure générale).

indices sont présents et il ne s'agit donc que d'un indice comme d'autres et dont l'absence peut être compensée par d'autres. C'est d'ailleurs la position de principe véhiculée par l'ARC en matière de taxe sur les produits et services⁴³. À l'inverse cependant, je suis prêt à concéder que la présence de cet indice pourrait régler, presque à lui seul, cette question de façon positive.

Deuxièmement :

La décision *Dudney* portait sur une disposition d'une convention fiscale, en l'occurrence l'article XIV de la Convention fiscale de 1980 entre le Canada et les États-Unis d'Amérique concernant les professions dépendantes. Or, cette disposition ne s'adresse qu'à une personne physique, alors qu'ici on a affaire à une personne morale; donc différence quant au contribuable.

Troisièmement :

La décision n'impliquait qu'une entreprise à exploitant unique et donc un prestataire de service unique, alors que les prestataires de service se comptent par centaines dans le cas qui nous occupe; donc différence quant aux circonstances et surtout quant à l'ampleur des activités.

Quatrièmement :

Mais plus fondamentalement encore, la valeur persuasive d'un précédent est aussi beaucoup fonction du contexte interprétatif dans lequel il a été rendu. La jurisprudence fiscale, et la Cour fédérale d'appel le fait d'ailleurs elle-même dans l'affaire *Dudney*⁴⁴ en référant à l'affaire *Gladden Estate*, nous rappelle que la logique et les principes d'interprétation applicables dans un contexte de convention fiscale, à cause de la nature contractuelle des conventions, sont beaucoup plus libéraux que ceux applicables aux lois fiscales ordinaires :

Contrary to an ordinary taxing statute a tax treaty or convention must be given a **liberal interpretation with a view to implementing the true intentions of the parties**. A literal or legalistic interpretation must be avoided when the basic object of the treaty might be defeated or frustrated in so far as the particular item under consideration is concerned.⁴⁵

⁴³ Voir le deuxième avant-dernier et l'avant-dernier paragraphes de la page 3 de l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-208R en date du 23 mars 2005 et traitant d'établissement stable. L'ARC n'y élabore cependant pas les raisons pour lesquelles elle a adopté cette politique en cette matière.

⁴⁴ Voir le paragraphe 7 reproduit à la page 6172 de cette affaire, précitée à la note 19.

⁴⁵ Voir *J. N. Gladden Estate v. The Queen*, 85 DTC, page 5188, à la page 5190 (Cour fédérale, 1^{re} instance); affaire citée avec approbation de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Crown*

Ce qui a été rendu en français par :

Contrairement à une loi fiscale ordinaire, un traité ou une convention en matière d'impôt doit **être interprété de façon libérale, de manière à appliquer les véritables intentions des parties**. Il faut éviter une interprétation littérale ou légaliste lorsque l'objet fondamental du traité pourrait être rejeté ou contrecarré dans la mesure où le point particulier à l'étude est visé.

Ainsi, la logique qui préside à l'interprétation contextuelle des textes fiscaux domestiques (les mots, l'ensemble des mots et le contexte sont à privilégier plutôt que les intentions)⁴⁶ est donc presque l'inverse de la logique qui préside à l'interprétation libérale des conventions (l'intention est à privilégier plutôt que les mots). Il y a donc tout lieu d'estimer que la libéralité et le dispositif qui en découlent dans le contexte du second ne peuvent que très difficilement être transposés dans le contexte du premier; donc différence importante de contexte.

Cinquièmement :

Encore plus sérieusement, la locution sur laquelle s'est penchée la Cour porte non pas sur la notion de **place fixe**, mais plutôt sur celle de **base fixe** (« fixed base »). De plus, cette notion de **base fixe** est accolée à une autre notion qui est celle de **disposer de façon habituelle** qui, elle, rétrécit encore plus la notion de **base fixe** et qui fait que la première notion est noyée dans celle de **dispose de façon habituelle d'une base fixe** (« fixed base regularly available »). Ce sont d'ailleurs ces deux notions, prises ensemble, sur lesquelles la Cour a émis un point de vue⁴⁷. Vu l'absence de similitude des textes à interpréter (lieu fixe v/s base fixe dont on dispose de façon habituelle), il y a donc une différence quant au caractère identique des concepts.

Bref, l'impact pratique de la décision *Dudney* devrait être limité aux ententes et conventions fiscales et aux faits identiques qui n'impliquent que des personnes physiques, et ce, pour autant qu'une entente ou une convention fiscale ne paralyse pas le dispositif de cette décision⁴⁸. En conséquence de quoi, nous

Forest Products Industries v. Canada, 95 DTC, page 5389 et plus particulièrement à la page 5395.

⁴⁶ Voir la note 21.

⁴⁷ Voir d'ailleurs le paragraphe 4 de la décision rendue dans cette affaire dont les références sont évoquées dans la note 19.

⁴⁸ Voir d'ailleurs les amendements qui sont apportés à la convention fiscale passée entre le Canada et les États-Unis d'Amérique par le cinquième protocole signé le 21 septembre 2007 et

serions prêts à concéder que le cas d'espèce qu'est l'affaire *Dudney* s'appliquera aux situations qui comporteront des facteurs contextuels et interprétatifs identiques. Ainsi, dans un contexte québécois, on pourrait donc très difficilement mettre de côté la portée de l'affaire *Dudney* à une situation factuelle identique à cette affaire dans le cadre de l'application de l'article 14 de l'Entente fiscale entre le gouvernement du Québec et le gouvernement de la République française, puisqu'il s'agit d'un contexte de convention fiscale où le concept de « dispose de façon habituelle d'une base fixe » est aussi utilisé.

KNIGHTS OF COLUMBUS ET AMERICAN INCOME LIFE INSURANCE COMPANY

Depuis la décision rendue dans l'affaire *Dudney*, deux décisions portant notamment sur la notion de « place fixe » ont été rendues le 16 mai dernier par la Cour canadienne de l'impôt dans les affaires *Knights of Columbus v. The Queen*⁴⁹ et *American Income Life Insurance Company v. The Queen*⁵⁰; deux décisions rendues par le juge Miller au regard de la convention fiscale Canada-USA et deux décisions comportant des dispositifs croisés qui font en sorte qu'on doive les analyser en parallèle.

De façon macro et pour ce qui nous importe, on pourrait dire que l'affaire *Knights of Columbus* s'emploie, dans un contexte où un contribuable utilise la place d'affaire d'une autre personne, à clarifier à qui l'on peut attribuer cette place de manière à en faire une place fixe pour ce contribuable alors que l'affaire *American Income Life Insurance Company* s'emploie surtout à déterminer de qui est l'entreprise qui est exercée ou exploitée dans cette place fixe dans ces circonstances.

Bien que la question qui nous occupe porte essentiellement sur la notion de place fixe, nous élaborerons quand même les critères qui ont été arrêtés dans ces deux affaires pour déterminer où une entreprise particulière est exercée ou exploitée en pareil cas au travers de la question de savoir de qui est l'entreprise qui est exercée ou exploitée en pareil place fixe. Cela nous servira à renforcer de façon alternative ce que nous avons déjà développé dans le texte qui précède et qui se rapporte aux notes 9 à 11.

qui mettront de côté les effets pratiques de la décision *Dudney* pour les résidents américains œuvrant au Canada.

⁴⁹ Affaire précitée à la note 32. Le gouvernement canadien a déjà signifié son intention de ne pas appeler de cette décision.

⁵⁰ 2008, DTC, page 3631 (procédure générale). Le gouvernement canadien a déjà signifié son intention de ne pas appeler de cette décision.

Donc, de façon un peu plus micro, l'affaire *Knights of Columbus*, pour clarifier à qui l'on peut attribuer une place fixe donnée et arrêter ce qu'est une place fixe au regard d'un contribuable donné, se sert de la notion du « **pouvoir de disposer** » d'un endroit (« power of disposal ») pour arriver à ses fins. Le dispositif de cette affaire suggère 4 critères ou indices inédits permettant de voir si un tel pouvoir de disposition existe au regard d'un endroit donné.

Puisque c'est avant tout la place d'affaire d'une autre personne que le contribuable donné occupait ici et que c'est souvent cette autre personne qui sera plus généralement vue comme ayant un droit juridique formel sur cet endroit (notamment en n'en étant le propriétaire ou le locataire) les critères pour apprécier si le contribuable donné dispose quand même ou tout de même de l'endroit s'attardent surtout aux aspects pratiques de son occupation.

On peut tirer de cet arrêt 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**, mais qu'il s'apprécie à l'aide des indices non limitatifs suivants⁵¹ :

- payer les dépenses au regard de cet endroit ;
- requérir de la personne ayant un droit juridique formel sur l'endroit, la mise sur pieds de cet endroit ;
- requérir de cette personne ce qu'il doit contenir ;
- préciser que des clients du contribuable soient requis d'être rencontrés par cette personne dans cet endroit et qu'ils le soient.

En raison de l'aspect novateur de l'approche 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.

III) Identification de l'exploitant

L'affaire *American Life Income Insurance Company* met pour sa part de l'avant, 13 critères⁵² pour départager qui du contribuable ou de l'autre personne qui a un endroit juridique formel sur un endroit (ou les deux) doit ou peut être vu comme exploitant son entreprise dans cet endroit. Certains font double emploi

⁵¹ Paragraphe 78 de la décision.

avec les 8 critères⁵³ qu'avait avancé l'affaire *Knights of Columbus* pour faire le même exercice.

Après avoir départagé ceux qui faisaient double emploi, on peut avancer que 15 critères ont été avancés dans ces affaires pour faire cet exercice. Ce sont :

- utilisation de l'endroit ;
- contrôle de l'endroit ;
- droit juridique d'exercer un contrôle sur cet endroit ;
- degré d'identification de cet endroit au regard de l'entreprise du contribuable ;
- paiement des dépenses de cet endroit ;
- paiement pour l'équipement qu'on y retrouve ;
- prise de décisions de gestion ou opérationnelle à cet endroit ;
- conclusion de contrat à cet endroit ;
- produits du contribuable s'y retrouvant ;
- présence d'employés du contribuable ;
- assumption des risques au regard des opérations s'y déroulant ;
- l'occupant de l'endroit sujet à des instructions détaillées ou à un contrôle étendu;
- salarié du contribuable à l'emploi de l'occupant ;
- clients du contribuable y sont rencontrés ;
- visite ou accès régulier des employés du contribuable à cet endroit.

Chose assez surprenante, on se rend compte que les 4 premiers critères sont tirés de l'affaire *Dudney* et qu'ils servaient, dans le contexte de cette affaire, à un tout autre usage, en ce sens qu'ils servaient plutôt à déterminer s'il y avait **base fixe**.

IV) Unification des approches et des indices utilisés dans les contextes du droit fiscal interne et du droit fiscal conventionnel

En droit fiscal interne, on peut tirer de la jurisprudence que l'affaire *Sunbeam* suggère un test (« of it's own ») et aucun indice pour l'appliquer, que l'affaire *Syntex* suggère aussi un test (« propriété, direction, puissance) et certains indices pour l'appliquer (lieu attaché à une personne autre que le contribuable en ce que la fin d'emploi emporte perte d'accès au lieu, pouvoir d'y substituer une autre personne, pouvoir d'en faire un autre usage) alors que l'affaire *Toronto Blue*

⁵² Sous-paragraphe 4 du paragraphe 47 de la décision.

⁵³ Paragraphe 80 de la décision précitée à la note 32.

Jays Baseball Club, après avoir référé à l'affaire *Syntex*, ne suggère pas à proprement parler de test et fait allusion à un indice (contrôle de l'espace), bien que l'affaire ait disposé de la question autrement.

En droit fiscal conventionnel, j'estime que l'affaire *Dudney* ne suggère pas, à proprement parler, de test pour apprécier ce qui constitue une place ou base fixe, mais se contente de suggérer des indices pour ce faire (l'utilisation, le contrôle juridique ou factuel et l'identification publique de l'endroit) et que l'affaire *Knights of Columbus* suggère un test (pouvoir de disposer) pour faire cet exercice d'appréciation et quatre indices servant à l'appliquer (paiement des coûts, exigence de contenu, exigence de maintien, rencontre de clients du donneur d'ouvrage).

J'estime aussi que les affaires *Sunbeam*, *Syntex* et *Knights of Columbus*, affaires qui suggèrent des tests plutôt que de simples indices, retiennent la même approche ou des variantes de la même approche pour arrêter si un contribuable doit être vu comme possédant une place fixe en un endroit donné puisqu'elles s'attardent toutes surtout à la **disponibilité et au contrôle de l'utilisation de l'espace**. Ces approches peuvent donc, sans trop de difficulté, être unifiées de telle sorte que l'approche commune en résultant pourrait être génériquement décrite comme étant celle de **disposer d'un endroit**.

Les trois approches provenant du droit fiscal tant interne que conventionnel étant ramenées à une seule, les indices retenus pour chacune d'entre elles pourraient être retenus collégialement pour établir si un contribuable peut être vu comme disposant d'un endroit et comme possédant, par voie de conséquence, un lieu ou une place fixe à un endroit donné.

D'autre part j'estime que les indices retenus dans l'affaire *Dudney* peuvent aussi s'insérer dans une démarche plus large fondée sur le fait de disposer d'un endroit, puisqu'ils s'attardent aussi à la disponibilité et au contrôle de l'utilisation de l'espace. Dans ce contexte, et joints aux indices développés dans les affaires *Syntex* et *Knights of Columbus* je suis d'avis que les indices de l'affaire *Dudney*, même s'ils ont été avancés dans un contexte de droit fiscal conventionnel, seront donc ici utiles, de telle sorte que les indices retenus par l'ensemble de ces arrêts devraient servir à étayer ce qu'on doit entendre par **disposer d'un endroit** au plan du droit fiscal interne.

Ainsi, le fait de **disposer d'un endroit** ou qu'un endroit soit ou non à la disposition d'un contribuable ou qu'un contribuable ait un pouvoir de disposition suffisant sur un endroit pour en faire une place fixe pour lui doit donc s'apprécier,

à la lumière de la jurisprudence, en fonction des 10 premiers indices ou critères suivants⁵⁴ :

- a) utilisation de l'endroit ;
- b) niveau de contrôle de l'endroit ;
- c) degré d'identification de l'endroit au regard de l'entreprise du contribuable ;
- d) paiement des dépenses au regard de cet endroit ;
- e) requérir d'une autre personne que le contribuable la mise sur pieds de cet endroit ;
- f) préciser ce qu'il doit contenir ;
- g) 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 ;
- h) endroit attaché 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 ;
- i) pouvoir d'y substituer une autre personne ;
- j) pouvoir d'en faire un autre usage.

À ces dix critères jurisprudentiels pourraient s'ajouter deux critères ou indices que j'estime fort révélateurs du fait qu'on dispose d'un endroit mis de l'avant par l'Agence en réaction à l'affaire *Dudney* dans le numéro 33 des Nouvelles Techniques du 16 septembre 2005 et qui sont :

- k) la durée et la récurrence d'utilisation de l'endroit ;
- l) la régularité et l'ampleur des activités qui y sont menées.

Ces critères pour faire cet exercice d'appréciation passeraient donc à 12.

d) CONCLUSIONS

I) Lieu fixe

Cette approche appliquée aux faits de notre affaire, m'amène à persister à être d'avis que compte tenu de l'utilisation courante et régulière par la société des locaux mis à sa disposition par le client, de la régularité et de l'ampleur des activités qui y sont menées, de la durée pendant laquelle ou de la récurrence avec laquelle cet espace a servi à permettre à la société de s'exécuter et compte aussi

⁵⁴ Les trois premiers sont tirés de l'affaire *Dudney*, les quatre suivants de l'affaire *Knights of Columbus* et les trois derniers proviennent de l'affaire *Syntex*.

tenu que la société a obtenu de façon implicite (et sans avoir à le demander spécifiquement à cause de la nature même de son contrat qui requérait qu'elle s'exécute chez le client avec son aval) l'utilisation des locaux et du contenu de ceux-ci dont elle avait besoin pour s'exécuter, le pouvoir d'y détacher et d'y substituer sans grande formalité qui elle voulait, que la société doit être vue comme **disposant d'un endroit** et donc comme possédant en conséquence un **lieu fixe** chez la ***** pour toute la durée de son contrat auprès d'elle.

II) Entreprise exploitée chez le client

Que l'on tente de répondre à cette question au travers de la jurisprudence fiscale moins contemporaine sur la question ou au travers des affaires *American Income Insurance Company* et *Knights of Columbus*, la réponse sera la même. En effet, même si la société était vue comme exploitant partie de son entreprise depuis *****, elle sera aussi vue comme en exploitant une partie au Québec. Pour la jurisprudence moins contemporaine, je vous réfère à ce qui a été exposé plus tôt dans l'opinion⁵⁵. Pour ce qui est de l'exercice qui serait fait au travers des critères avancés dans ces deux dernières affaires j'estime, au regard des seuls faits portés à notre connaissance, que la majorité des critères sont satisfaits à des degrés divers.

À la page 5 de vos commentaires du 7 février dernier, vous demandiez à ce qu'une fiction vous soit expliquée pour nous permettre de conclure que la société soit vue comme utilisant de façon courante et régulière l'espace mis à sa disposition par son client. On verra ici qu'il ne s'agit pas d'une fiction, mais plutôt d'une évidence.

Une société, étant par essence une créature dont la personnalité résulte d'une fiction, ne peut d'évidence s'engager et se décharger de ses obligations qu'aux travers de ses administrateurs, dirigeants et employés; ce sont eux qui s'engagent et s'exécutent à l'acquit de la société. C'est donc parce que ses employés utilisent de façon courante et régulière l'espace mis à la disposition de la société par la *****, comme son contrat de fourniture de personnel l'y oblige, que la société doit elle-même être vue comme utilisant de façon courante et régulière l'espace mis à sa disposition par la *****.

C'est donc cette évidence qui nous fait dire que parce que les employés s'exécutaient à *****, la société s'y exécutait aussi et, ce faisant, qu'elle utilisait de façon courante et régulière l'espace mis à sa disposition par son client. C'est sur

⁵⁵ Voir les notes infrapaginales 9 à 11 et le corps du texte qui s'y rapporte.

- 30 -

cette même évidence que la jurisprudence fiscale⁵⁶ arrive à la conclusion que le donneur d'ouvrage est vu comme exploitant son entreprise à une place ou un lieu fixe lorsque ses employés ou des ***** dépendants s'y exécutent, et c'est encore sur la base de cette même évidence qu'il vous est vous-même permis d'avancer que la société exerce au moins une partie de son entreprise depuis *****.

Je vous prie d'agréer, *****, l'expression de mes meilleurs sentiments.

Service de l'interprétation relative
aux entreprises

⁵⁶ Voir le paragraphe 45 de la décision *American Income Life Insurance v. The Queen*, affaire précitée à la note 50.