



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 21 NOVEMBRE 2016

OBJET : **ENTREPRISE DE SERVICES PERSONNELS**
N/RÉF. : 15-027756-001

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'objet mentionné ci-dessus.

FAITS

Les faits relatifs à votre demande se résument comme suit :

1. ***** (Société A) exploite une entreprise de *****.
2. ***** (Monsieur A) et ***** (Monsieur B), ci-après désignés ensemble comme étant les « Particuliers », contrôlaient plusieurs sociétés opérant également dans le domaine de *****.
3. En octobre 20X1, ces sociétés contrôlées par les Particuliers ont vendu leurs actifs à Société A, et cette dernière a engagé les Particuliers pour assurer une intégration harmonieuse des entreprises acquises.
4. En mai 20X2, les Particuliers et Société A ont signé des contrats de travail à durée déterminée. Ces contrats, ci-après désignés les « Contrats d'emploi », sont identiques pour Monsieur A et Monsieur B, sauf pour certains montants qui y sont indiqués, et comportent tous deux des honoraires de base, des « honoraires pour voiture », une bonification de la rémunération basée sur le bénéfice de Société A avant impôt, amortissement et intérêts, ainsi qu'une date de fin de contrat fixée au 31 août 20X5.

-
5. Les honoraires de base prévus par les Contrats d'emploi sont fixés à ***** \$ par année, tant pour Monsieur A que pour Monsieur B, tandis que leurs honoraires pour voiture sont fixés à ***** \$ par année. La bonification de la rémunération comporte notamment un montant de base annuel de ***** \$ pour Monsieur A et de ***** \$ pour Monsieur B.
 6. En décembre 20X6, les Particuliers et Société A ont signé une entente, intitulée et ci-après désignée « Transaction », par laquelle les parties reconnaissent que Société A a avisé les Particuliers en août 20X6 qu'elle cessait définitivement de retenir leurs services. Les parties à la Transaction conviennent que Société A paiera aux Particuliers une somme globale de ***** \$, payable comptant, à titre d'indemnité en contrepartie d'une quittance des Particuliers pour toute réclamation pouvant découler de « toute entente de services ou lien d'emploi ainsi que leur cessation ».
 7. La Transaction comporte en outre une clause prévoyant que les Particuliers seront responsables pour toute somme payable ou due en vertu des lois provinciales ou fédérales sur l'impôt ou l'assurance-emploi, et consentent à tenir indemne et à prendre fait et cause pour Société A si cette dernière avait de telles réclamations.
 8. Au cours de la période d'emploi des Particuliers, Société A a versé des sommes d'argent à trois sociétés, ci-après désignées collectivement comme étant les « Sociétés », contrôlées directement ou indirectement par les Particuliers ou par des fiducies familiales au nom des Particuliers. Le paiement de ces sommes est appuyé par trois factures pour un montant total de ***** \$, ***** et ci-après désignées comme étant les « Factures », émises par l'une ou l'autre des Sociétés et faisant toutes mention de bonis de performance, et dont l'une mentionne en outre expressément le nom des Particuliers et une autre comporte une « commission de location d'accessoires ».
 9. Société A a aussi versé des sommes, au montant total de ***** \$, à une quatrième société identifiée par Revenu Québec comme émettrice de fausses factures et ci-après désignée comme faisant partie des Sociétés. Ces sommes ont été versées en acquittement de factures faisant mention d'honoraires pour les Particuliers pour la période allant du mois de mars au mois d'août 20X6. Cette société a en outre facturé à Société A une somme de ***** \$, qui correspond à un montant de ***** \$ auquel s'ajoute la taxe sur les produits et services (TPS) et la taxe de vente du Québec (TVQ), et la facture indique l'objet suivant : « Indemnité pour fin d'emploi chez Société A pour Monsieur A et Monsieur B ». L'ensemble de ces factures émises par cette quatrième société à Société A sont ci-après désignées comme faisant partie des « Factures ».

-
10. Aucun contrat écrit n'a été signé relativement aux services indiqués sur les Factures, et aucune autre somme que celles indiquées par les Factures n'a été versée par Société A aux Sociétés.
 11. Au cours de leur période d'emploi, les Particuliers n'ont reçu personnellement aucune rémunération de Société A, à l'exception de Monsieur B qui a reçu, à compter du mois d'août 20X5 et jusqu'à sa fin d'emploi en 20X6, des sommes à titre de salaire au montant de ***** \$ en 20X5 et ***** \$ en 20X6.
 12. En 20X7, Société A a poursuivi Monsieur A devant la Cour supérieure pour violation d'une entente de non-concurrence conclue lors de la vente des actifs d'entreprise par les Sociétés à Société A. Le jugement de la Cour a notamment conclu qu'il ne faisait aucun doute que Monsieur A était un employé de Société A à compter de l'acceptation de son Contrat d'emploi, et ce, jusqu'à son congédiement en août 20X6. Lors de l'appel de ce jugement devant la Cour d'appel du Québec, et de l'appel du jugement de la Cour d'appel devant la Cour suprême du Canada, Société A a admis que Monsieur A était son employé lorsqu'il a été congédié.

DEMANDE

Vous nous demandez si les Sociétés peuvent être définies comme des entreprises de services personnels au sens de l'article 135.2 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », pour les honoraires, allocations, bonis et indemnité indiqués sur les Factures, alors que le lien contractuel est clairement entre les individus et Société A. Vous nous faites part que votre préoccupation est de déterminer si Société A peut réclamer les crédits de taxe sur les intrants (CTI) et les remboursements de la taxe sur les intrants (RTI) à l'aide des Factures, compte tenu que ces dernières ne correspondent pas à la réalité des transactions, alors que le représentant de Société A allègue que sa clientèle a contracté avec les Sociétés qui se qualifient en tant qu'entreprises de services personnels au sens de l'article 135.2 de la LI et qu'à ce titre, Revenu Québec ne peut mettre de côté « l'existence d'une structure corporative telle que celle qui existe dans la présente affaire ».

Vous nous demandez également, dans le cas où l'une des Sociétés serait une entreprise de services personnels inscrite en taxes, si les CTI et les RTI peuvent être réclamés même si les faits au dossier établissent que ce sont les individus qui sont en relation d'emploi avec Société A.

OPINION

D'entrée de jeu, il convient de mentionner que nous ne pouvons pas répondre à votre question relative à la réclamation des CTI et des RTI puisque la Direction de l'interprétation relative aux entreprises a pour mandat de traiter les questions en impôt et non celles concernant les taxes à la consommation.

En ce qui concerne votre question concernant la notion d'entreprise de services personnels visée à l'article 135.2 de la LI, nous sommes d'avis que les Sociétés n'exploitent pas une entreprise de services personnels à l'égard des services indiqués sur les Factures. En effet, l'entreprise de services personnels est définie à l'article 1 de la LI et cette définition implique, au départ, qu'un employé fournisse des services pour le compte de la société qui prétend exploiter une telle entreprise. Or, dans le présent cas, les faits nous permettent de présumer que les services visés par les Factures ont été rendus par les Particuliers agissant en tant qu'employés de Société A et non pour le compte des Sociétés. Les éléments de preuve sur lesquels nous appuyons cette présomption sont les suivants :

- absence de contrat écrit de services entre Société A et les Sociétés relativement aux services décrits dans les Factures;
- présence des Contrats d'emploi entre Société A et les Particuliers pour les périodes couvertes par les Factures;
- description des services facturés sommaire et présentant des liens avec les Contrats d'emploi et la Transaction;
- Transaction conclue entre Société A et les Particuliers, plutôt qu'entre Société A et les Sociétés;
- présence dans la Transaction d'une clause ayant pour but de tenir Société A indemne de toute réclamation en vertu des lois provinciales ou fédérales sur l'impôt et l'assurance-emploi, laquelle clause dénote un aveu implicite de Société A, ou constitue à tout le moins une présomption, de l'existence d'une relation d'employeur à l'égard des Particuliers pour la période allant de mai 20X2 à août 20X6;
- jugements précités de la Cour supérieure, de la Cour d'appel et de la Cour suprême rendus à l'égard de Société A et de Monsieur A, dénotant un aveu implicite de Société A, ou constituant à tout le moins une présomption, de l'existence d'une relation d'employeur à l'égard de Monsieur A pour la période allant de mai 20X2 à août 20X6;

- absence de rémunération versée par Société A aux Particuliers personnellement au cours de leur période d'emploi (à l'exception des sommes de ***** \$ en 20X5 et ***** \$ en 20X6 versées à Monsieur B).

Ainsi, Société A ne peut pas prétendre que les sommes payées aux Sociétés en vertu des Factures l'ont été à l'égard d'entreprises de services personnels qu'elles exploitent. En effet, d'une part, les Particuliers ne pouvaient pas rendre les services indiqués sur les Factures à la fois à titre d'employés des Sociétés et à titre d'employés de Société A puisque ces deux statuts sont antinomiques. D'autre part, la preuve au dossier indique clairement que les Particuliers étaient à l'emploi de Société A et qu'ils n'ont pas reçu personnellement la rémunération prévue aux Contrats d'emploi (à l'exception des sommes versées à Monsieur B en 20X5 et 20X6)¹. Par conséquent, Revenu Québec est en droit de présumer que les sommes facturées par les Sociétés représentent en fait la rémunération prévue aux Contrats d'emploi des Particuliers, ce qui justifie de refuser les dépenses réclamées par Société A dans le calcul de son revenu en vertu de la LI en lien avec les Factures.

Dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd v. La Reine*², la Cour suprême du Canada a donné la définition suivante au trompe-l'œil :

« A sham transaction : This expression comes to us from decisions in the United Kingdom, and it has been generally taken to mean (but not without ambiguity) a transaction conducted with an element of deceit so as to create an illusion calculated to lead the tax collector away from the taxpayer or the true nature of the transaction; or simple deception whereby the taxpayer creates a facade of reality quite different from the disguised reality. ».

Dans l'arrêt *Antle et al. v. The Queen*³, la Cour d'appel fédérale a jugé que l'intention ou l'état d'esprit requis pour l'application d'un trompe-l'œil n'équivaut pas à une intention coupable (*mens rea*) et qu'il suffit que les parties à une opération la présentent comme différente de la réalité qu'elles connaissent.

Or, c'est exactement ce qui se dégage de la preuve au dossier : Société A, les Particuliers et les Sociétés ont invoqué les Factures au soutien de leur traitement fiscal, alors que celles-ci ne représentent pas leur situation juridique. Nous sommes donc d'avis que Revenu Québec peut raisonnablement prétendre que les Factures sont des trompe-l'œil et qu'il devrait refuser, sur cette base et en invoquant les éléments de preuve exposés précédemment, les dépenses réclamées à cet égard par Société A.

¹ Cette preuve permet de distinguer le présent cas de celui exposé dans le jugement invoqué par le représentant de Société A, *Pépinière Massé Inc. c. La Reine* (2014 CCI 271), laquelle n'a pas d'application en l'espèce.

² 84 DTC 6305.

³ 2010 DTC 5172.

Par précaution, comme base alternative de cotisation, nous sommes d'avis que Revenu Québec devrait refuser les dépenses réclamées par Société A dans le calcul de son revenu en lien avec les Factures au motif que ces dépenses ne sont pas soutenues par des actes juridiques complets et cohérents. En effet, la forme des transactions est importante en fiscalité, et les tribunaux ont établi que l'intention déclarée des parties ne suffit généralement pas à corriger des contrats déficients⁴, ce qui est le cas ici puisque les contrats auxquels Société A est partie (Contrats d'emploi et Transaction) contredisent sa position.

Évidemment, Revenu Québec pourra accorder à Société A une déduction à titre de rémunération prévue aux Contrats d'emploi, en fonction des explications et des autres éléments de preuve qui pourront lui être fournis, mais il faudra alors tenir compte des déductions à la source exigibles en vertu des lois fiscales applicables en l'espèce.

⁴ Voir, par exemple, l'arrêt *Friedberg v. The Queen* (92 DTC 6031) où la Cour d'appel fédérale s'est prononcée en ces termes sur les conséquences fiscales de transactions contradictoires ou incomplètes : « *In tax law, form matters. A mere subjective intention, here as elsewhere in the tax field, is not by itself sufficient to alter the characterization of a transaction for tax purposes. If a taxpayer arranges his affairs in certain formal ways, enormous tax advantages can be obtained, even though the main reason for these arrangements may be to save tax (see The Queen v. Irving Oil, 91 DTC 5106, per Mahoney, J.A.). If a taxpayer fails to take the correct formal steps, however, tax may have to be paid. If this were not so, Revenue Canada and the courts would be engaged in endless exercises to determine the true intentions behind certain transactions. Taxpayers and the Crown would seek to restructure dealings after the fact so as to take advantage of the tax law or to make taxpayers pay tax that they might otherwise not have to pay. While evidence of intention may be used by the Courts on occasion to clarify dealings, it is rarely determinative. In sum, evidence of subjective intention cannot be used to "correct" documents which clearly point in a particular direction.* ».