



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 5 JUILLET 2017

OBJET : **PRÉSENCE D'UN ÉTABLISSEMENT DANS LES BUREAUX D'UNE
SOCIÉTÉ SŒUR – PROPORTION DES AFFAIRES
N/RÉF. : 16-034376-001**

La présente est pour faire suite à votre demande ***** visant principalement à déterminer si une société, qui utilise les services des employés d'une société sœur pour rendre des services à ses clients du Québec, doit être considérée comme possédant un établissement au Québec pour l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

FAITS

Notre compréhension des faits que vous nous avez soumis est la suivante :

- 1- ***** (Société A), offre des services de consultation *****.
- 2- Société A a son siège social au Canada hors Québec et n'a aucun lieu d'affaires au Québec.
- 3- Société A a un chiffre d'affaires, avec des clients dont l'adresse de facturation est au Québec, d'environ ***** \$ par année sur un chiffre d'affaires total annuel d'environ ***** \$. Un seul client génère la quasi-totalité du montant de ***** \$.
- 4- Société A nous mentionne que, depuis la fin de l'exercice financier de 20X1, elle produit des déclarations de revenus au Québec avec aucun impôt à payer, puisqu'elle n'y a plus d'établissement.
- 5- Société A n'a aucun employé au Québec.

-
- 6- Les services rendus au Québec que Société A offre à ses clients, dont l'adresse de facturation est au Québec, sont rendus par l'intermédiaire des employés d'une société sœur qui est établie au Québec et qui exploite sa propre entreprise, soit ***** (Société B). Plusieurs employés de Société B rendent des services pour Société A (des milliers d'heures chaque semaine).
 - 7- Il y a des employés de Société B qui rendent des services aux clients de Société B et de Société A et il y a des employés qui rendent des services pour l'une des deux sociétés uniquement.
 - 8- Vous nous mentionnez qu'il n'existe aucune entente écrite entre Société A et Société B, ni aucune facture entre Société A et Société B à l'égard des services rendus par les employés de Société B pour le compte de Société A.
 - 9- Pour les services de consultation *****, un revenu interne est réalloué de Société A à Société B en tenant compte d'une marge de profit. Pour les services autres, Société B recharge généralement le coût des salaires versés à ses employés, pour les services rendus aux clients de Société A, à une autre unité d'affaires de Société B. Ensuite, un revenu interne est réalloué de Société A à cette autre unité d'affaires en tenant compte d'une marge de profit¹.
 - 10- Les employés de Société B qui rendent les services aux clients de Société A sont engagés par Société B. Leur contrat de travail est avec Société B et il n'y a aucune entente entre Société A et ces employés.
 - 11- Les gestionnaires de ces employés sont généralement au Québec (donc des employés de Société B), mais certains d'entre eux se rapportent à un gestionnaire qui est hors Québec (donc des employés de Société A ou d'une autre société du groupe).
 - 12- Selon les projets de Société A, les employés de Société B rendent leurs services dans les locaux de Société B, chez les clients de Société A ou en partie chez les clients et en partie chez Société B.
 - 13- Société A ne paie aucun montant à Société B pour l'utilisation des locaux par les employés de Société B qui rendent des services aux clients de Société A.

¹ Dans certains cas, Société B recharge directement à Société A le coût des salaires versés à ses employés pour les services rendus aux clients de Société A.

-
- 14- Les employés de Société B n'ont pas l'autorité générale de contracter pour Société A. Tous les contrats sont négociés et signés par Société A au Canada hors Québec.
- 15- Société A considère qu'elle n'a pas d'établissement au Québec en vertu de l'article 12 de la LI, car elle ne possède aucun lieu fixe d'affaires au Québec où elle exerce son entreprise.

QUESTION 1

Étant donné que les employés de Société B exécutent des activités commerciales significatives pour le compte de Société A et qu'ils rendent les services au nom de Société A, cette dernière peut-elle être vue comme ayant un établissement au Québec?

RÉPONSE 1

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.

Entreprise exercée au Québec

Pour que l'application de cet alinéa soit déclenchée, une entreprise doit être exercée au Québec. Or, puisque des gestes sont posés au Québec, l'entreprise de la société y est clairement exercée.

En effet, au regard du droit fiscal, il existe un large consensus dans la littérature² et la jurisprudence fiscales³, ainsi que dans les positions de l'Agence du revenu du Canada⁴ prises en conformité de cette même jurisprudence, qu'une entreprise de services est exercée à l'endroit où les services sont rendus.

² Voir Kyles, Constantin dans *Exploiter une entreprise au Canada*, (1995), volume 43, n° 5, Revue fiscale canadienne 1672-1718, plus particulièrement à la page 1710.

³ 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).

⁴ Voir par exemple, le paragraphe 1.53 du Folio de l'impôt sur le revenu S5-F2-C1 : *Crédit pour impôt étranger*.

Le fait que Société A rende des services ***** à ses clients du Québec par l'intermédiaire de ses employés, ses agents ou mandataires ou par l'intermédiaire de sous-traitants, n'empêche pas qu'elle soit vue comme exploitant une entreprise au Québec⁵. Dans tous les cas, Société A assure un service ***** à ses clients du Québec, même si ce service est réalisé par les employés d'une société sœur.

Lieu fixe au Québec

Pour qu'un lieu donné soit considéré comme étant celui d'un contribuable donné, ce lieu doit, en plus d'avoir une certaine permanence, être à la disposition du contribuable.

Pour être considéré à sa disposition, le contribuable doit notamment avoir, en regard de ce lieu, un droit explicite ou implicite d'y exercer son entreprise⁶ ou d'exercer une forme de propriété, de puissance ou de direction suffisante sur ce lieu⁷. Un lieu fixe où une entreprise est exercée peut aussi, dans certaines circonstances, se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'une entreprise dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à une autre entreprise.

Le fait 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 s'apprécier en fonction de plusieurs facteurs, lesquels peuvent varier en fonction de la nature de l'entreprise du contribuable. L'analyse de la jurisprudence pertinente nous permet d'énumérer une liste de critères nous permettant d'apprécier si un contribuable a le pouvoir de disposer d'un endroit donné⁸ :

- 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;
- de requérir, d'une autre personne que le contribuable, la mise sur pied de cet endroit;

⁵ *E. S. G. Holdings Limited v. Her Majesty The Queen*, 76 DTC 6158 et *Her Majesty the Queen v. Rockmore Investments Ltd.*, 76 DTC 6156, [1976] C.T.C. 291 (F.C.A.).

⁶ *Canada c. Dudley*, [2000] CanLII 14932 (CAF) au paragraphe 19 (Cour d'appel fédérale).

⁷ *Syntex Ltd v. S.M.R.Q.* [1981] R.D.F.Q. page 1 et plus particulièrement à la page 3. (Cour d'appel du Québec).

⁸ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 07-010164-002 « Établissement d'une agence de placement » (16 décembre 2008).

-
- 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 établir 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.

Selon les renseignements dont nous disposons, Société A n'a pas d'adresse postale au Québec et n'y possède pas de bureau ou de place d'affaires. Elle n'a aucun employé au Québec. Tous les employés qui rendent des services pour le compte des clients de Société A au Québec sont des employés de Société B, de sorte que Société A serait une cliente de Société B à qui des services ***** ou de location de personnel lui sont rendus. Puisqu'il n'y a aucun contrat écrit entre Société A et Société B, ni aucune facture détaillant les services rendus, nous ne pouvons déterminer si Société B offre à Société A des services de location de personnel ou des services *****. Dans tous les cas, nous considérons que Société A n'est pas l'employeur des employés concernés et qu'il existe un contrat de services entre Société A et Société B.

De plus, Société A ne paie aucun montant relativement à l'utilisation des locaux de Société B et aucune information nous permet de conclure que Société A aurait un quelconque droit explicite ou implicite à l'égard des bureaux de Société B (identification de l'endroit, pouvoir d'en faire un autre usage, rencontre de clients à cet endroit, précision de ce qu'il doit contenir, etc.).

Nous savons que les employés de Société B utilisent, selon les contrats conclus entre Société A et ses clients, les locaux des clients de Société A, les locaux de Société B ou une combinaison de ces deux endroits. Toutefois, le fait d'utiliser un endroit dans le cadre de l'exercice d'une entreprise n'est pas suffisant pour faire de cet endroit un lieu fixe où une entreprise est exercée par un contribuable si ce dernier n'a pas, par ailleurs, le pouvoir de disposer de cet endroit.

Par conséquent, à la lumière des informations qui nous sont présentées, nous sommes d'avis que Société A ne possède pas le pouvoir de disposer des locaux de Société B et, de ce fait, ne dispose d'aucun lieu fixe au Québec⁹.

Par ailleurs, selon les faits mentionnés dans votre demande, on ne pourrait conclure que Société A a un établissement réputé au Québec en vertu de l'article 13 de la LI, puisque vous nous indiquez que les employés de Société B n'ont pas l'autorité générale de contracter pour Société A et du fait qu'ils ne disposent pas d'une provision de marchandises servant à remplir des commandes. Le fait que les employés de Société B rendent des services aux clients de Société A en son nom n'est pas suffisant pour que les conditions d'application du premier alinéa de cet article soient respectées.

Par conséquent, nous sommes d'avis que Société A ne possède aucun établissement au Québec pour l'application de l'article 12 de la LI, ni aucun établissement réputé pour l'application de l'article 13 de la LI.

QUESTION 2

Si Société A possède un établissement au Québec, est-ce que les salaires des employés de Société B remboursés par Société A seraient considérés comme des traitements et salaires que Société A a versés à des employés de l'établissement situé au Québec dans le calcul de la proportion des affaires?

RÉPONSE 2

Considérant la réponse donnée à la question 1, les traitements et salaires versés aux employés de Société B ne peuvent être considérés comme des traitements et salaires versés d'un établissement de Société A situé au Québec.

En l'absence d'établissement au Québec, le revenu brut provenant des services rendus dans une juridiction est attribuable à l'établissement dont fait partie ou dépend la personne qui a négocié le contrat de services (article 771R18 du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1)). Selon les informations soumises, tous les contrats sont négociés et signés par Société A au Canada hors Québec.

⁹ Il est à noter que la conclusion pourrait être différente si Société A était l'employeur des employés qui rendent des services aux clients de Société A et que Société B autorisait ces employés à utiliser ses locaux pour que Société A puisse respecter ses obligations contractuelles envers ses clients.