



Québec, le 20 septembre 2016

**Objet : Interprétation relative à la TPS
Interprétation relative à la TVQ
Moment où la taxe est payable
N/Réf. : 16-033805-001**

,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. (1985), c. E-15) [ci-après LTA] et de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] quant à la détermination du moment où la taxe est payable dans la situation ci-après décrite.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande, notre compréhension des faits est la suivante :

1. Société est un détaillant inscrit aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
2. Dans le cadre des ventes au détail qu'elle effectue, Société reçoit des commandes régulières et des commandes spéciales.
3. Société peut demander à l'acheteur une somme, à titre de versement initial, lors d'une commande régulière.
4. Lors d'une commande spéciale, Société exige également qu'une somme soit versée à l'avance.
5. Malgré qu'il soit indiqué que les sommes versées sont non-remboursables, Société a comme politique interne de les rembourser.
6. Deux « bons de commande » et deux « reçus » sont émis à l'acheteur au moment de la préparation d'une commande, tel qu'il apparaît des documents relatifs à la commande régulière dont vous nous avez transmis copie.

7. Un premier « bon de commande » est émis :

- Il mentionne, via la caisse enregistreuse, le mot « facture » en en-tête;
- Il mentionne « QTÉ LIVRÉE : 1 »;
- Au bas du document, la mention « Pour toute commande spéciale, un acompte de ***** % non-remboursable doit être versé. La marchandise ainsi commandée est non retournable. Pour toute commande régulière, aucun retour ne sera accepté à moins d'une autorisation au préalable et sera sujet à des frais de ***** %, ***** % par camion. Le vendeur demeure propriétaire de la marchandise jusqu'à son paiement complet ».

8. Un « reçu » est imprimé pour la somme versée initialement :

- Ce reçu indique le mot « facture », mais également le mot « dépôt »;
- Les mentions « Échange/remboursement de tout produit dans son état original dans les ***** jours avec reçu original » et « Nbre d'articles vendus : 0 » figurent au bas du reçu.

9. Un second « bon de commande » est imprimé et indique le montant déjà versé :

- Il mentionne, via la caisse enregistreuse, le mot « facture » en en-tête. Dans les conditions d'achat, le mot « acompte » est employé. Cependant, le mot « dépôt » est utilisé pour identifier la somme versée initialement;
- Il mentionne en en-tête « PAYÉ MERCI »;
- Il mentionne « QTÉ LIVRÉE : 1 ».

10. Un « reçu » est imprimé de nouveau :

- Il mentionne les termes « facture », « dépôt utilisé », « dépôt préalable », « solde » et « Nbre d'articles vendus : 1 »;
- La mention « Échange / remboursement de tout produit dans son état original dans les ***** jours avec reçu original » figure également.

11. Les montants versés initialement sont comptabilisés dans les livres comptables de Société à titre de dépôts et, à la fin de l'année financière, les montants sont également indiqués à titre de dépôts plutôt qu'à titre de revenus.

12. Outre les deux « bons de commande » et les deux « reçus », aucun contrat ni autres documents nous ont été transmis pour analyse.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part afin de déterminer le moment où la taxe est payable par l'acheteur à Société à l'égard des fournitures qu'elle effectue.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

Taxe payable

La règle générale énoncée au paragraphe 168(1) de la LTA est à l'effet que la taxe est payable par l'acquéreur au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture taxable est payée et du jour où cette contrepartie devient due.

Concernant la détermination du jour où la contrepartie est payée, le paragraphe 168(9) de la LTA est à l'effet que les dépôts, remboursables ou non, versés au titre d'une fourniture ne sont considérés comme la contrepartie payée à ce titre que lorsque le fournisseur les considère ainsi.

Par ailleurs, des présomptions sont prévues au paragraphe 152(1) de la LTA, lesquelles permettent d'établir le jour où la contrepartie devient due. Il y est énoncé que tout ou partie de la contrepartie d'une fourniture taxable est réputée devenir due le premier en date des jours suivants :

- Le premier en date du jour où le fournisseur délivre, pour la première fois, une facture pour tout ou partie de la contrepartie et du jour apparaissant sur la facture;
- Le jour où le fournisseur aurait délivré une facture pour tout ou partie de la contrepartie, n'eût été un retard injustifié;
- Le jour où l'acquéreur est tenu de payer tout ou partie de la contrepartie au fournisseur conformément à une convention écrite.

La détermination du moment où la taxe est payable par l'acquéreur à Société soulève les deux sous-questions suivantes :

- Le versement initial fait lors de l'émission du « bon de commande » ou du « reçu » est-il un dépôt ou un acompte aux fins de l'application du paragraphe 168(9) de la LTA?
- Les « bons de commande » et les « reçus » sont-ils des factures pour tout ou partie de la contrepartie au sens du paragraphe 152(1) de la LTA?

Quant au fait que vous portez à notre attention, à savoir que les montants sont comptabilisés dans les livres comptables à titre de dépôt et traités ainsi à la fin de l'année financière, plutôt qu'à titre de revenu, et ce, conformément aux « principes comptables généralement reconnus » établis par la profession comptable, il ne s'agit pas d'une information permettant de déterminer le moment où la taxe est payable¹.

¹ Voir notamment *Canderel c. R.*, [1998] 1 R.C.S. 147 au sujet des « principes comptables généralement reconnus » en tant qu'outil d'interprétation.

Le versement initial fait lors de l'émission du « bon de commande » ou du « reçu » est-il un dépôt ou un acompte aux fins de l'application du paragraphe 168(9) de la LTA?

Les notions de « dépôt » et d'« acompte » ne sont pas définies dans la LTA. Ces notions ont été analysées, entre autres, par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Tendances et Concepts Inc. c. R.*² :

« [22] Il convient de distinguer entre l'acompte et les arrhes. Le premier est le versement d'une partie du prix de vente, tandis que les arrhes sont un mécanisme permettant aux deux contractants de se dédire, de se libérer, selon des modalités précises, celui qui les a remises en les perdant, celui qui les a reçues en remboursant le double. La plupart du temps, la convention d'arrhes est assortie d'un délai; après ce délai, les arrhes deviennent un acompte et le contrat, irrévocable. Étant un mécanisme de dédit, les arrhes ne sont pas un montant qu'un acquéreur donne en garantie pour assurer l'exécution d'une obligation qui lui incombe. Il s'agit au contraire d'un montant donné pour s'assurer de pouvoir se libérer. ».

Le bulletin d'interprétation TVQ. 92-1/R1³ abonde dans le même sens, et énonce les grandes lignes permettant de différencier un dépôt d'un acompte :

« 5. Un dépôt s'entend habituellement d'un montant qu'un acquéreur donne en garantie pour assurer l'exécution d'une obligation qui lui incombe. Ce montant peut être remboursable ou non. Généralement, le versement d'un dépôt implique que les parties ont convenu de ne pas se lier définitivement, mais plutôt de s'obliger à conclure ultérieurement le contrat envisagé sous réserve de la faculté dont elles disposent de ne pas y donner suite moyennant une pénalité qui correspond au montant du dépôt. Il en est souvent ainsi des sommes versées dans le cadre d'une promesse de contracter.

6. Un acompte, pour sa part, représente le paiement partiel de la contrepartie d'une fourniture lors de la formation du contrat donnant lieu à la fourniture. Ainsi, dans le cas où est conclu un contrat en vertu duquel une fourniture doit être effectuée et que l'acquéreur paie un montant au fournisseur lors de la conclusion du contrat, il y a lieu de considérer que le versement de ce montant constitue un paiement partiel puisque l'acquéreur, en payant ce montant, ne cherche pas à garantir l'exécution d'une obligation comme c'est le cas en ce qui concerne un dépôt, mais exécute partiellement son obligation qui est de payer la contrepartie.

7. Ainsi, pour qualifier de dépôt le montant donné par l'acquéreur au moment de la formation du contrat donnant lieu à une fourniture, ce montant doit être donné pour garantir l'exécution d'une obligation contractuelle autre que celle de payer la contrepartie de la fourniture, auquel cas il y a alors exécution partielle par l'acquéreur de son obligation de payer. ».

² 2011 CCI 141, par. 22.

³ REVENU QUÉBEC, Bulletin d'interprétation TVQ. 92-1/R1, « La notion de « dépôt » », 30 mars 2012, par. 5 à 7.

À ce sujet, l'article 1711 du Code civil du Québec (CcQ) prévoit que toute somme versée à l'occasion d'une promesse de vente est présumée être un acompte sur le prix, à moins que le contrat n'en dispose autrement. Également, dans l'éventualité où une somme est remise au moment même de la conclusion du contrat ou après la signature de celui-ci, malgré l'inapplicabilité de l'article 1711 du CcQ, la doctrine et la jurisprudence sont à l'effet qu'une telle somme doit être considérée comme un acompte à moins d'indice clair au contraire⁴.

En l'absence d'une convention écrite ou d'autres indices clairs permettant de qualifier les sommes versées à Société de « dépôt », nous ne sommes pas en mesure de réfuter cette présomption. Il apparaît donc vraisemblable qu'elles se qualifient d'acompte. Conséquemment, la règle spécifique aux dépôts édictée au paragraphe 168(9) de la LTA ne trouverait pas application.

Les « bons de commande » et les « reçus » sont-ils des factures pour tout ou partie de la contrepartie au sens du paragraphe 152(1) de la LTA?

Le paragraphe 123(1) de la LTA prévoit la définition suivante du terme « facture » :

« Y sont assimilés les états de compte, les notes, les additions et les documents semblables, sans égard à leur forme ni à leurs caractéristiques, ainsi que les relevés ou reçus de caisse. ».

L'Agence du revenu du Canada (ARC) précise au sujet de ce terme :

« 6. Une facture est un document qui informe un acquéreur de l'obligation à payer ou qui fait état du paiement.

7. Une facture peut préciser les modalités de paiement, spécifier ou décrire les produits ou services qui sont fournis, et énoncer la contrepartie due ou payée à l'égard de la fourniture. »⁵.

À la lumière de ces définitions, il appert que les « bons de commande » et les « reçus » sont des factures émises par Société à l'occasion d'une convention (verbale en l'occurrence) relatives à la fourniture par vente des biens qui y sont décrits. Ils reflètent une obligation pour l'acheteur de payer à Société la contrepartie des biens fournis par vente. Il ne s'agit pas de simples estimés mais font état d'un paiement. La contrepartie due, les modalités de paiement, le montant des taxes applicables et le numéro d'inscription de Société au fichier de la TPS y sont indiqués. Ainsi, les mentions « PAYÉ MERCI », « QTÉ LIVRÉE : 1 » et « Nbre d'articles vendus : 1 » étayaient cette conclusion.

Par application du paragraphe 152(1) de la LTA, la totalité de la taxe est réputée devenir due le premier en date du jour où Société délivre, pour la première fois, une telle facture à l'acheteur, et du jour y apparaissant. Conséquemment, en vertu du paragraphe 168(1) de la LTA, c'est à ce jour que la taxe est payable.

⁴ *Tendances et Concepts Inc.*, précité, note 2, par. 51.

⁵ ARC, Mémoires sur la TPS 300-6-3 « Factures », 20 mars 1991, par. 6 et 7.

Les commentaires précédents constituent notre opinion générale sur le sujet de votre demande. Ces commentaires ne sont pas des décisions et, conformément aux lignes directrices énoncées dans le mémorandum sur la TPS/TVH *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH (1.4)*, ils ne lient pas Revenu Québec en ce qui a trait à une situation en particulier. Les modifications proposées à la LTA, les règlements ou les énoncés interprétatifs peuvent avoir des répercussions sur l'interprétation donnée dans la présente.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ à la situation ci-dessus décrite est au même effet que dans le régime de la TPS.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la présente lettre, vous pouvez communiquer avec ****.

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

Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes