



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 29 MAI 2019

OBJET : **CRÉDIT D'IMPÔT À L'INVESTISSEMENT – PHOTOCOPIEURS**
N/RÉF. : 18-043963-001

La présente est pour faire suite à votre demande ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », plus particulièrement concernant l'admissibilité d'un photocopieur au crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation, ci-après désigné « CII », prévu aux articles 1029.8.36.166.40 et suivants de la LI.

EXPOSÉ DES FAITS

1. La société *****, ci-après désignée « Société », est une société qui œuvre dans le domaine de la vente *****.
2. Société offre également des activités de reprographie, ci-après désignées « Reprographie ».
3. Plus particulièrement, les activités de la Reprographie comprennent *****.
4. Tout le matériel requis pour réaliser ces activités est fourni par Société.
5. Le client ne fournit que l'original du document à reproduire, ou son concept, son design ou son logo *****.
6. Afin d'exécuter ces activités, Société a acquis, au cours de l'exercice financier se terminant le *****, des photocopieurs de grandes complexité et valeur, ci-après désignés le « Bien ».
7. Société soutient que les activités de la Reprographie constituent des activités de fabrication ou de transformation d'articles destinés à la vente.

QUESTIONS

Est-ce que le Bien est un « bien admissible » aux fins du CII?

OPINION

Une société admissible¹ peut bénéficier d'un montant au titre du CII relativement aux frais engagés et payés par elle à l'égard d'un bien admissible. Selon l'article 1029.8.36.166.40 de la LI, un « bien admissible » d'une société comprend notamment un bien acquis par la société après le 13 mars 2008 et avant le 1^{er} janvier 2023² et qui est compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI »³, c'est-à-dire un bien directement ou indirectement utilisé par un contribuable au Canada principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou la location.

De plus, ce bien doit commencer à être utilisé dans un délai raisonnable, uniquement au Québec et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise (durant une période minimale de 730 jours) et finalement, il ne doit pas, avant son acquisition par la société, avoir été utilisé à aucune fin, ni acquis pour être utilisé ou loué à quelque fin que ce soit.

De façon générale, la classification d'un bien aux fins d'amortissement est principalement une question de fait qui dépend de la nature et des caractéristiques propres à chaque bien.

Fabrication ou transformation

Comme les termes « fabrication » et « transformation » ne sont pas définis dans la LI, il faut s'en remettre à leur sens courant.

¹ Nous sommes d'avis que Société se qualifierait de société admissible.

² S'il s'agit d'un bien qui n'a pas été acquis pour être utilisé principalement dans une zone éloignée, dans la partie Est du Bas-Saint-Laurent ou dans une zone intermédiaire, il devra avoir été acquis avant le 1^{er} janvier 2017 ou après le 15 août 2018, mais avant 2020.

³ La catégorie 53 de l'annexe B du RI comprend la machinerie et le matériel de fabrication et de transformation acquis après 2015 et avant 2026 qui auraient autrement été compris dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI si ce n'était leur date d'acquisition. Cette catégorie prévoit un taux d'amortissement de 50 % selon la méthode de l'amortissement dégressif.

La fabrication de biens ou de marchandises implique ordinairement la création de quelque chose ou le façonnage, l'estampage ou le formage d'un objet à partir de quelque chose.

La transformation, quant à elle, implique toute activité destinée à produire une transformation physique ou chimique dans un article ou dans une substance, autre que la transformation résultant du processus de croissance naturelle⁴. La décision *Tenneco*⁵ a établi les deux critères suivants pour déterminer s'il y a transformation de marchandises :

- a) les marchandises doivent subir un changement de forme, d'apparence ou d'autres caractéristiques;
- b) les marchandises doivent devenir plus commercialisables.

Le terme « reprographie » signifie l'ensemble des techniques permettant de reproduire un document (diazocopie, photocopie, électrocopie, etc.)⁶.

Ceci étant, les activités liées à la reprographie pourraient constituer de la fabrication ou de la transformation, puisque la Société débute avec des pages blanches et remet au client un produit différent dans leurs formes finales⁷. Toutefois, nous devons donc déterminer s'il s'agit de fabrication ou de transformation d'articles destinés à la vente⁸.

Articles destinés à la vente

À ce stade de l'analyse, il faut déterminer la nature du contrat intervenu entre Société et ses clients, à savoir s'il s'agit d'un contrat de vente ou d'un contrat de services. Malheureusement, les faits présentés ne nous permettent pas de nous prononcer avec certitude à l'égard de cette question. Nous pouvons néanmoins émettre les commentaires généraux ci-après.

⁴ Agence du reevenu du Canada (ARC), Folio de l'impôt sur le revenu S4-F15-C1, « Fabrication et transformation (17 février 2017), paragraphe 1.2, auquel nous souscrivons.

⁵ *Tenneco Canada Inc. v. The Queen*, 91 DTC (FCA).

⁶ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/reprographie/68522>.

⁷ ARC, Interprétation technique 9406917 « Fabrication et transformation – Entreprise photocopies » (3 mai 1994) et Revenu Québec, 10-008947-001 « Frais préparatoires » (25 octobre 2010).

⁸ La catégorie 29 de l'annexe B du RI, auquel réfère la catégorie 53, édicte qu'il doit s'agir d'articles destinés à la vente ou à la location. Cependant, basé sur les faits en l'espèce, notre analyse portera uniquement sur la notion de vente.

~~~~~

Au niveau du droit civil, l'article 1708 du Code civil du Québec, ci-après désigné « CcQ », prévoit ce qui suit :

« La vente est le contrat par lequel une personne, le vendeur, transfère la propriété d'un bien à une autre personne, l'acheteur, moyennant un prix en argent que cette dernière s'oblige à payer. »

L'article 2098 du CcQ définit le contrat de service de la manière suivante :

« Le contrat d'entreprise ou de service est celui par lequel une personne, selon le cas l'entrepreneur ou le prestataire de services, s'engage envers une autre personne, le client, **à réaliser un ouvrage matériel** ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s'oblige à lui payer. »

Le juge Forget de la Cour d'appel du Québec dans la cause *Emballages Alpha inc. c. Industries Rocand inc.*<sup>9</sup> mentionne ce qui suit :

« [74] Les indices pour différencier ces deux types de contrats sont très variables. En dehors des modalités de paiement et la livraison d'un bien qui sont très souvent communes aux deux types de contrat, il faut distinguer le bien fourni en regard du service rendu. L'article 2103 C.c.Q. nous éclaire à ce sujet :

**2103.** L'entrepreneur ou le prestataire de services fournit les biens nécessaires à l'exécution du contrat, à moins que les parties n'aient stipulé qu'il ne fournirait que son travail.

Les biens qu'il fournit doivent être de bonne qualité; il est tenu, quant à ces biens, des mêmes garanties que le vendeur.

Il y a contrat de vente, et non contrat d'entreprise ou de service, lorsque l'ouvrage ou le service n'est qu'un accessoire par rapport à la valeur des biens fournis.

[Je souligne]

---

<sup>9</sup> 2001 QCCA 1114.

~~~~~

[75] Ainsi, si le bien « vendu » n'est pas l'objet principal du contrat, il s'agira d'un contrat d'entreprise. Il peut s'agir de services en tout genre ou aussi de conception ou de réalisation. L'auteur Jacques Deslauriers souligne que l'objet et la portée du contrat sont des indices déterminants et expose au passage les conséquences que cela entraîne :

Le contrat d'entreprise ou de service se distingue du contrat de vente. La vente a pour effet de transférer la propriété d'un bien à l'acheteur. Il peut s'agir d'un bien futur, mais le contrat de vente n'a pas pour objet la fabrication d'un bien, car le vendeur s'engage à fournir un bien et non pas à le réaliser. Les recours de l'acheteur ont des fondements différents : l'absence de délivrance, la non-conformité du bien délivré et les défauts cachés. Les recours du client d'un entrepreneur ou d'un prestataire de services sont fondés sur le défaut d'exécuter le travail attendu, le non-respect des règles de l'art, le non-respect des plans et devis et les malfaçons¹⁰.

[Je souligne]

[76] En l'espèce, la confusion est grande. Le contrat pour la fabrication des moules porte le nom de « vente » et la convention unanime d'actionnaires désigne Rocand comme un simple fournisseur. Toutefois, le juge de première instance note que le contrat a pour objet la réalisation d'un moule. Ce n'est pas un objet que l'on retrouve sur le marché, il y a un travail de conception qui nécessite une expertise certaine. De même, les moules sont réalisés selon les besoins spécifiques d'Alpha.

[77] Cela dit, les spécifications ou le « sur mesure » ne transforment pas nécessairement un contrat de vente en contrat d'entreprise. Par exemple, le vendeur de fenêtres pourrait tout de même conclure un contrat de vente même si celui-ci concerne des fenêtres selon des dimensions spécifiques demandées par le client¹¹. C'est donc le prix du bien par rapport à l'ouvrage ou au travail requis qui détermine la qualification du contrat.

¹⁰ Jacques Deslauriers, *Vente, louage, contrat d'entreprise ou de service*, Montréal, Wilson & Lafleur, 2005, p. 579.

¹¹ *Ayotte c. Fibertec Window Mfg. Ltd.*, B.E. 2001BE-820 (C.S.).

~~~~~

Dans son ouvrage traitant du contrat d'entreprise, l'auteur Vincent Karim<sup>12</sup> expose ce qui suit à l'égard de l'article 2103 du CcQ :

« **409.** En indiquant, au troisième alinéa de l'article 2103 C.c.Q., la possibilité de la présence d'un contrat de vente, malgré la réalisation d'un ouvrage ou la prestation de services, le législateur écarte toute ambiguïté sur la qualification du contrat pouvant découler d'une analyse factuelle (art. 1708, 2098 et 2099 C.c.Q.).

**410.** Il y a contrat de vente lorsque l'étude de l'attribution des coûts du contrat révèle que le prix des biens est plus substantiel que le coût de l'ensemble des autres éléments. Il faut donc utiliser une approche quantitative et non qualitative pour déterminer la nature du contrat en question. Il s'agit d'un critère qui consiste à comparer la valeur des prestations effectuées. Ainsi, dans le cas où la valeur des biens fournis est plus importante que celle des prestations de travail ou de services, l'ouvrage réalisé ou le service fourni est, alors, considéré comme un contrat accessoire à un contrat principal de vente. Toutefois, les stipulations expresses d'un contrat prédominent en tout temps. Il se peut que l'on soit en présence d'un contrat d'entreprise ou de services malgré le fait que le coût des biens soit plus élevé que celui du travail en tant que tel.

**411.** L'entrepreneur ou le prestataire de services est tenu, relativement à la qualité des biens, aux mêmes garanties que le vendeur (art. 2103 al. 2 C.c.Q.). Cependant, la qualification de contrat de vente sert surtout à dispenser le contractant du client des obligations auxquelles sont tenus l'entrepreneur et le prestataire de services, et qui sont propres au contrat d'entreprise ou de prestation de services, prévues au chapitre VIII du Code civil du Québec.

**412.** Par contre, dans tous les cas où il fournit les biens, dans le cadre d'un contrat d'entreprise ou de services, l'entrepreneur ou le prestataire de services est tenu aux mêmes obligations face à son client que celles du vendeur vis-à-vis de l'acheteur. Il ne s'agit également pas d'un contrat mixte d'entreprise et de vente, comme ce fut qualifié antérieurement par la jurisprudence. En effet, le législateur n'a pas retenu l'idée d'un contrat mixte, de sorte qu'il y aura désormais seulement un contrat principal et un

---

<sup>12</sup> Vincent KARIM, Contrats d'entreprise (Ouvrages mobiliers et immobiliers : construction et rénovation), contrat de prestation de services et l'hypothèque légale, Wilson et Lafleur, 2011.

~~~~~

contrat accessoire. Ainsi, on sera en présence d'un contrat de vente lorsque la valeur des travaux à effectuer ou les prestations à fournir ont peu d'importance par rapport à la valeur des biens ou des matériaux fournis. Le caractère accessoire de l'un ou l'autre des deux contrats sera déterminé par le même principe de la comparaison des coûts de biens fournis par rapport aux coûts de l'exécution de l'ouvrage ou de la prestation de services. »

(Nos soulignements)

Ce raisonnement exposé par l'auteur reprend celui exprimé par la majorité dans l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Will Kare Paving*¹³. Dans cette affaire, l'appelante, qui exploitait une entreprise de pavage, a décidé de construire sa propre usine de fabrication d'asphalte. L'appelante a inclus cette usine dans la catégorie 39 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu (C.R.C., c. 945), au motif qu'il s'agissait d'un bien utilisé pour la fabrication ou la transformation de marchandises destinées à la vente. La majorité des juges a établi que les termes « vente » et « location » ont un sens bien établi en droit et qu'en absence d'indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l'interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial. Au final, la majorité des juges a conclu que l'usine était utilisée principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises fournies en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage ou de matériaux, et non en exécution de contrats de vente.

Conclusion

Sur la base de ce qui précède, nous sommes d'avis que les activités liées à la Reprographie ainsi que les activités connexes, telles que ***** exercées par Société à l'égard de documents qui peuvent ou non être fournis par les clients, dans le cadre desquelles est utilisé le Bien, s'inscrivent davantage dans la réalisation d'un contrat de service plutôt que d'un contrat de vente¹⁴, s'il peut être démontré, de manière quantitative, que la contrepartie versée par le client est davantage reliée à la prestation de services plutôt qu'à la fourniture du matériel¹⁵. Dans ce contexte, le Bien ne pourrait pas être compris dans la catégorie 29 ou 53 de l'annexe B du RI puisqu'il ne serait utilisé directement ou indirectement principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente et ne constituerait pas un « bien admissible » aux fins du CII. Il s'agit toutefois d'une analyse qui ne peut se faire qu'après une étude de tous les détails factuels du dossier.

¹³ *Will Kare Paving & Contracting c. Canada*, [2000] 1 R.C.S.

¹⁴ *The Queen v. Lehmann Bookbinding Ltd.*, 95 DTC 5063 (FCC, TD).

¹⁵ *Cabana, Seguin Inc. v. MNR*, 82 DTC 1360 (TRB) et *Dixie X-Ray Associates Ltd. v. The Queen*, 88 DTC 6076 (FCC, TD).

- 8 -

~~~~~

Au soutien de sa demande, Société se base sur une interprétation technique émise par l'ARC le 3 mai 1994 dont la référence est 9406917 « Fabrication et transformation – Entreprise photocopies ». Dans une correspondance datée du 7 mars 2019, l'ARC est venue préciser qu'à la suite de la nouvelle jurisprudence, de l'annulation du bulletin d'interprétation IT-145R et de l'avancement des nouvelles technologies, elle ne pouvait confirmer ou infirmer que la position prise dans l'interprétation de 1994 reflétait toujours sa position. En effet, la position de 1994 de l'ARC précède les enseignements de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Will Kare Paving* et nous nous questionnons, à l'instar de l'ARC, quant à sa conformité au droit.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec \*\*\*\*\*.