



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 9 AOÛT 2021

OBJET : **PROVISION POUR SERVICES À RENDRE OU MARCHANDISES
NON LIVRÉES**
N/RÉF. : 19-048275-001

La présente fait suite à votre demande ***** concernant le sujet mentionné en objet.

Votre demande porte sur le droit à la déduction d'une provision pour services à rendre ou marchandises non livrées en vertu de l'article 150 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

FAITS

1. ***** , ci-après « Société », fabrique ***** sur mesure selon les besoins spécifiques de ses clients.
2. Société facture ses clients selon les modalités de paiement prévues aux contrats. Voici un exemple de calendrier de facturation établi en pourcentage de la valeur d'un contrat à prix global fixe :
 - 10 % au moment de la réception du bon de commande dûment signé;
 - 20 % au moment de l'approbation des plans et devis;
 - 10 % au moment de l'émission des bons de commande pour l'achat du matériel nécessaire à la fabrication;
 - 10 % au moment du commencement de la fabrication;
 - 10 % au moment du commencement de l'assemblage;
 - 30 % au moment de la livraison;
 - 5 % au moment de l'achèvement de l'installation;
 - 5 % au moment du commencement de l'utilisation.

3. Les montants facturés sont comptabilisés au passif du bilan en tant que « revenus reportés », alors que les coûts de fabrication engagés sont comptabilisés à l'actif du bilan en tant que « travaux en cours ».
4. Société constate à l'état des résultats les produits et les charges relatifs à chaque contrat uniquement lorsque les projets sont terminés.

QUESTIONS

1. Revenu Québec souscrit-il à la position exprimée par l'Agence du revenu du Canada, ci-après « ARC », dans son bulletin d'interprétation IT-92R2 *Revenu des entrepreneurs*¹? Dans l'affirmative, la position exprimée dans ce bulletin d'interprétation fédéral s'applique-t-elle à Société?
2. L'extrait suivant d'un contrat signé entre Société et un client, ci-après « Clause », fait-il en sorte que l'on doive considérer le titre de propriété ***** comme ayant été transféré au client au fur et à mesure de l'avancement de sa fabrication?

E) *Upon termination of this Agreement, payment of all amounts due to Seller under this Agreement, or otherwise, may be withheld pending completion of the Work, including performance of rework, and may be used to offset requested Liabilities of Seller under this Agreement. In the event Buyer terminates this Agreement, Buyer may take immediate possession and utilize the Work in progress and any data, designs, licenses, equipment, material, components, plant, tools (including special tooling and special test equipment) and property (including Intellectual Property Rights) of any kind used under this Agreement and required for completion of Work or performance of rework. Seller agrees to assist the completion of Work and the performance of rework as requested by Buyer, including the secondment of personnel to Buyer. Seller further agrees that it shall, promptly upon Buyer's request, either assign or sublicense to Buyer or Buyer's nominee all agreements under which Seller is licensed to use any Intellectual Property Rights of any third party to the extent necessary or desirable for the purpose of allowing Buyer, or any other contractor or subcontractor on Buyer's behalf, to complete the performance of the*

¹ ARC, Bulletin d'interprétation IT-92R2, Revenu des entrepreneurs (archivé), 29 décembre 1983, ci-après « Bulletin ».

~~~~~

*Work, and pay all costs associated with such assignment or sublicense. Seller shall assign those agreements under which Seller is licensed to use Intellectual Property Rights used exclusively with respect to the Work and sublicense rights under those agreements used generally in Seller's business. In the event Seller fails to comply with this obligation, Seller agrees that Buyer may, at Seller's sole expense, procure such licenses directly from such third parties.*

3. Société peut-elle déduire, à l'égard \*\*\*\*\* qui sont en cours de fabrication à la fin d'une année d'imposition donnée, une provision pour services à rendre ou marchandises non livrées en vertu de l'article 150 de la LI?
4. Si, à la fin de l'année d'imposition, certaines composantes \*\*\*\*\* étaient livrées au client, mais qu'il restait d'autres composantes à être livrées par la suite, une partie de la provision déduite sur les pièces livrées pourrait-elle être refusée, même si l'assemblage \*\*\*\*\* n'est pas terminé?

## **OPINION**

### *Le revenu des entrepreneurs*

L'ARC accepte, par politique administrative, que certains contribuables, en certaines circonstances, utilisent la « méthode d'achèvement des travaux » pour déclarer les revenus tirés de contrats de construction à prix global fixe<sup>2</sup> :

12. En général, les bénéfices d'un contrat de ce genre [contrats de construction à prix global fixe] doivent être inclus dans le revenu de l'année durant laquelle les certificats d'exécution totale ou partielle des travaux sont délivrés conformément au contrat. Toutefois, dans les cas où il est raisonnable de prévoir que le contrat sera exécuté dans les deux ans de la date du début des travaux, il est possible, pour accommoder tant le contribuable que le Ministère, d'adopter une autre méthode communément appelée la « méthode d'achèvement des travaux » pour déclarer les bénéfices du contrat, c'est-à-dire inclure les bénéfices totaux (y compris les retenues de garantie) de chaque contrat dans le revenu de l'année durant laquelle les travaux sont réellement achevés. [...]

---

<sup>2</sup> *Id.*

-----

Toutefois, les seuls contribuables pouvant bénéficier de cet accommodement sont les entrepreneurs qui se livrent à la construction d'immeubles, de routes, de barrages, de ponts ou de structures similaires, ou de bateaux, et ce, uniquement dans les cas où le titre de propriété du bien échoit à une autre personne à mesure que les travaux progressent<sup>3</sup>.

### Réponse à la question 1

Société fabrique \*\*\*\*\* qui ne peuvent être assimilés aux types de constructions visées par le Bulletin. Par conséquent, elle ne peut bénéficier de l'allègement administratif que constitue la « méthode de l'achèvement des travaux », à laquelle Revenu Québec adhère et qui est décrite dans ce bulletin d'interprétation fédéral.

#### Le contrat et le transfert de propriété

Vous désirez également savoir si la propriété \*\*\*\*\* dans l'exemple est transférée progressivement au client au cours de l'avancement de sa fabrication ou uniquement au moment de sa livraison. Dans ce dernier cas, l'article 150 de la LI pourrait permettre, dans certaines circonstances, de déduire un montant raisonnable à titre de provision pour services à rendre ou marchandises non livrées; nous analysons cette disposition de la LI dans notre réponse à la troisième question.

L'article 1453 du Code civil du Québec, ci-après « CCQ », qui concerne le transfert de droits réels dans le cas notamment d'un contrat de vente, fait en sorte qu'un bien construit par un fournisseur à la suite d'une commande n'est pas acquis au moment de la conclusion du contrat, mais plutôt au moment où le bien est individualisé et que l'acquéreur en est informé<sup>4</sup> :

**1453.** Le transfert d'un droit réel portant sur un bien individualisé ou sur plusieurs biens considérés comme une universalité, en rend l'acquéreur titulaire dès la formation du contrat, quoique la délivrance n'ait pas lieu immédiatement et qu'une opération puisse rester nécessaire à la détermination du prix.

Le transfert portant sur un bien déterminé quant à son espèce seulement en rend l'acquéreur titulaire, dès qu'il a été informé de l'individualisation du bien.

---

<sup>3</sup> *Id.*, paragraphe 1.

<sup>4</sup> Selon la position de Revenu Québec énoncée dans la lettre d'interprétation 09-006081, *Crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation*, du 25 février 2009.

~~~~~

Lorsqu'un bien est plutôt fourni dans le cadre d'un contrat d'entreprise, l'application de l'article 2110 du CCQ fait en sorte que le transfert de propriété survient au moment de la réception de celui-ci⁵ :

2110. Le client est tenu de recevoir l'ouvrage à la fin des travaux; celle-ci a lieu lorsque l'ouvrage est exécuté et en état de servir conformément à l'usage auquel on le destine.

La réception de l'ouvrage est l'acte par lequel le client déclare l'accepter, avec ou sans réserve.

Par ailleurs, l'article 2125 du CCQ prévoit que le client a le droit de mettre fin unilatéralement au contrat d'entreprise :

2125. Le client peut, unilatéralement, résilier le contrat, quoique la réalisation de l'ouvrage ou la prestation du service ait déjà été entreprise.

Dans l'exemple soumis, les parties au contrat n'ont pas convenu du contraire : la Clause prévoit un droit de résiliation unilatérale du client puisque celui-ci peut prendre possession immédiate des travaux réalisés (les travaux en cours). Lorsque le client résilie unilatéralement le contrat, il doit indemniser l'entrepreneur pour les travaux réalisés, comme le prévoit l'article 2129 du CCQ :

2129. Le client est tenu, lors de la résiliation du contrat, de payer à l'entrepreneur ou au prestataire de services, en proportion du prix convenu, les frais et dépenses actuelles, la valeur des travaux exécutés avant la fin du contrat ou avant la notification de la résiliation, ainsi que, le cas échéant, la valeur des biens fournis, lorsque ceux-ci peuvent lui être remis et qu'il peut les utiliser.

L'entrepreneur ou le prestataire de services est tenu, pour sa part, de restituer les avances qu'il a reçues en excédent de ce qu'il a gagné.

Dans l'un et l'autre cas, chacune des parties est aussi tenue de tout autre préjudice que l'autre partie a pu subir.

⁵ Denys-Claude Lamontagne, *Droit de la vente*, 4^e édition, Éditions Yvon Blais, 2019, paragraphe 124.

Il existe également des situations où, lorsque l'ouvrage est réalisé par phases successives, le client devient propriétaire des travaux à chaque phase. Ces règles sont prévues à l'article 2114 du CCQ :

2114. Si l'ouvrage est exécuté par phases successives, il peut être reçu par parties; le prix afférent à chacune d'elles est payable au moment de la délivrance et de la réception de cette partie et le paiement fait présumer qu'elle a été ainsi reçue, à moins que les sommes versées ne doivent être considérées comme de simples acomptes sur le prix.

[Notre soulignement]

Le calendrier de facturation suggère que les paiements 1 à 5 seraient des acomptes puisqu'ils doivent être effectués en prévision des travaux à venir, et non en reconnaissance de l'achèvement d'une partie des travaux. Par conséquent, l'article 2114 du CCQ ne pourrait s'appliquer en l'espèce et l'on ne peut considérer que le titre de propriété ***** a été transféré au client au fur et à mesure de l'avancement de sa fabrication.

Réponse à la question 2

La Clause prévoit que le client ne deviendrait propriétaire des travaux en cours que s'il mettait fin au contrat.

Dans le cas contraire, il ne deviendra propriétaire de l'ouvrage qu'au moment de son individualisation ou de sa réception. En effet, s'il s'agissait d'un contrat de vente, le transfert de propriété ***** ne surviendrait pas avant que sa fabrication soit complétée et que le client en soit informé⁶. S'il agissait d'un contrat d'entreprise, le transfert de propriété aurait plutôt lieu au moment de la réception de l'ouvrage⁷.

La provision pour services à rendre ou marchandises non livrées

En vertu du paragraphe *a* de l'article 87 de la LI, un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition tout montant qu'il reçoit pendant l'année dans l'exploitation d'une entreprise ou d'un bien, même si ce montant lui est versé pour des services qui ne sont pas rendus ou des marchandises qui ne sont pas livrées avant la fin de l'année, ou s'il peut être considéré comme n'ayant pas été gagné

⁶ Deuxième alinéa de l'article 1453 du CCQ.

⁷ Article 2110 du CCQ.

dans l'année ou une année antérieure. L'article 150 de la LI prévoit les circonstances dans lesquelles une provision pour services non rendus ou marchandises non livrées peut être déduite :

Lorsque des montants visés au paragraphe *a* de l'article 87 ont été inclus dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise du contribuable pour l'année ou pour une année antérieure, ce dernier peut déduire un montant raisonnable à titre de provision à l'égard :

- a) de marchandises ou de services qui, suivant des prévisions raisonnables, devront être livrés ou rendus après la fin de l'année; [...]

Le libellé de l'article 150 de la LI est similaire à celui de la disposition correspondante de la Loi de l'impôt sur le revenu (Lois révisées du Canada (1985), chapitre 1, 5^e supplément), ci-après « LIR »⁸. Cette dernière disposition a été adoptée à la suite de jugements⁹ ayant conclu qu'un contribuable exploitant une entreprise doit inclure dans le calcul de son revenu d'entreprise tous les montants reçus dans ce cadre, même si ces montants ne constituent pas un « revenu réalisé », autrement dit un « revenu gagné » en vertu des principes comptables généralement reconnus du fait que les biens ou les services visés par ces montants n'ont pas été livrés ou rendus au plus tard à la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle ces montants ont été reçus¹⁰.

L'approche des tribunaux¹¹, fondée principalement sur la décision *Robertson* de la Cour de l'Échiquier¹², prévoit que lorsqu'un contribuable a le contrôle et la jouissance absolus sur un montant reçu, il doit l'inclure dans le calcul de son revenu, peu importe que ce montant soit ou non réalisé ou gagné avant la fin de l'année d'imposition.

L'approche comptable préconise plutôt qu'un montant reçu qui n'est pas « réalisé » ou « gagné » avant la fin de l'exercice financier de sa réception doit être exclu du revenu pour cet exercice financier pour être plutôt constaté dans le revenu pour l'exercice financier de sa réalisation. Cette approche permet un meilleur « rapprochement » du

⁸ Alinéa 20(1)m) de la LIR.

⁹ Joseph Frankovic, *The taxation of prepaid income*, [2002], vol. 50, n° 4 Canadian Tax Journal, p. 1247.

¹⁰ *Id.*, p. 1286.

¹¹ *Capital Transit Ltd c. M.N.R.*, 1952 CarswellNat 133 (Commission d'appel de l'impôt); *No. 64 c. Minister of National Revenue*, 52 DTC 295 (Commission d'appel de l'impôt).

¹² *Kenneth B.S. Robertson c. M.N.R.*, [1944] 2 D.T.C. 655 (Cour de l'Échiquier), paragraphe 24.

revenu avec la dépense qui sera engagée pour fournir le bien ou le service. On obtient ainsi une image plus fidèle et moins distordue du bénéfice¹³.

D'autre part, le compromis adopté par le législateur confirme la position jurisprudentielle ci-avant décrite, en réitérant, pour plus de certitude, qu'un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens de tels montants, même s'ils ne sont pas encore « gagnés » à la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle ils ont été reçus. Tenant compte de l'approche comptable, le législateur a ajouté dans la législation fiscale le droit pour le contribuable recevant un tel montant de déduire un montant raisonnable à titre de provision dans le calcul de son revenu. Ce montant raisonnable doit être évalué en fonction des marchandises qui devront être livrées ou des services qui devront être rendus après la fin de l'année d'imposition concernée, selon ce qu'il est raisonnable de prévoir. La déduction de cette provision a pour effet de différer l'imposition du montant reçu jusqu'à ce que la marchandise soit livrée ou que le service soit rendu. En effet, le montant déduit par un contribuable dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition au titre de cette provision doit être inclus dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition suivante¹⁴. Toutefois, l'article 150 de la LI permet qu'une nouvelle provision soit prise pour cette année suivante, relativement aux montants visés au paragraphe *a* de l'article 87 qui ont été inclus dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise ou de biens du contribuable pour cette année ou pour une année antérieure.

Par ailleurs, l'ARC indique qu'il n'existe pas de formule établie pour déterminer le montant de la provision prévue à l'alinéa 20(1)m) de la LIR, lequel doit tenir compte des particularités de l'entreprise exploitée. Le montant doit être raisonnable, c'est-à-dire qu'il est établi par le contribuable selon des prévisions raisonnables. Ce montant est considéré comme étant raisonnable s'il est rattaché à des marchandises ou à des services « [...] qui, selon l'expérience du passé ou selon d'autres facteurs, devront être livrées ou rendus après la fin de l'année »¹⁵. Nous partageons ces commentaires pour l'application de la provision prévue à l'article 150 de la LI.

¹³ Hogg, Magee et Li, *Principles of Canadian Income Tax Law*, Thomson Reuters Ltée, Taxnet Pro v.3, 7.3 – Timing.

¹⁴ Paragraphe *e* de l'article 87 de la LI, correspondant à l'alinéa 12(1)e) de la LIR.

¹⁵ Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-154R, *Réserves ou provisions spéciales* (archivé), 19 février 1988, paragraphe 4.

Réponse à la question 3

Société pourrait déduire, à l'égard ***** qui est en cours de fabrication à la fin d'une année d'imposition donnée, un montant raisonnable à titre de provision pour services à rendre ou pour marchandises non livrées en vertu de l'article 150 de la LI.

Réponse à la question 4

Nous ne pouvons pas répondre de façon certaine à cette question en l'absence de faits précis. Toutefois, de façon générale, si, à la fin d'une année d'imposition, certaines composantes ***** étaient livrées au client, mais qu'il restait d'autres composantes à être livrées après la fin de l'année d'imposition, Société ne pourrait déduire un montant raisonnable à titre de provision pour services à rendre ou marchandises non livrées en vertu de l'article 150 de la LI qu'à l'égard des services non rendus ou des composantes non livrées à la fin de cette année et pour lesquels elle aurait déjà reçu un montant.