



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 13 JANVIER 2023

OBJET : **CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENT – FABRICATION OU TRANSFORMATION – CONSTRUCTION**
N/RÉF. : 20-053489-001

La présente donne suite à votre demande concernant les notions de « construction » et de « fabrication ou transformation » pour l'application du crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation, ci-après « CII », prévu aux articles 1029.8.36.166.40 et suivants de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

FAITS

1. ***** , ci-après « Société », œuvre dans le domaine de la fabrication de ***** pour bâtiments.
2. Dans le cadre de son entreprise, Société s'occupe de la conception ***** , des dessins d'atelier, de la fabrication ***** , de la livraison ***** et du montage ***** .
3. Société a recours aux services de sous-traitants pour réaliser les travaux de montage sur les chantiers.
4. Afin de voir à l'exécution de ses fournitures de ***** , Société accomplit les étapes suivantes : achat de la matière première, réception de la matière première, coupe de la matière première, assemblage, finition, entreposage et chargement.

Contrats de fabrication selon les plans

5. Société fabrique en usine ***** selon les plans des clients qui sont des entrepreneurs généraux.
6. Selon les contrats, Société est également responsable de produire les dessins d'atelier. Ces dessins sont les instructions de travail pour *****.
7. Société est aussi responsable de trouver un sous-traitant pour installer ***** sur les chantiers.

Contrats de conception et de fabrication

8. En plus d'effectuer la fabrication et les dessins d'atelier, Société est aussi responsable de concevoir *****. Les ingénieurs de Société effectuent l'ensemble des calculs nécessaires afin de concevoir ***** selon les exigences de son client, un entrepreneur général.

Contrats de fabrication en sous-traitance

9. Dans ce type de contrat, Société offre des services de fabrication de ***** pour une contrepartie établie selon un taux horaire ou en fonction d'un prix pour chaque unité produite.
10. Les clients sont d'autres entreprises de fabrication de ***** , des entrepreneurs généraux ou spécialisés, ainsi que des entreprises diverses.

Contrats d'entrepreneur général

11. En 20X1, Société a développé un produit ***** dont elle souhaite faire la vente à travers le Canada et les États-Unis.
12. *****.
13. Afin d'exploiter davantage ce produit, Société a décidé de former des consortiums ou partenariats avec des entrepreneurs généraux (par exemple *****) pour vendre ce produit dans le cadre d'appels d'offres de type clé en main à *****.

-
14. Étant donné son expertise *****, les entrepreneurs généraux du Québec cherchent à s'associer à Société lorsqu'il y a des appels d'offres de type clé en main pour tous genres ***** de bâtiments *****.
 15. En 20X10, Société a formé un consortium avec l'entrepreneur ***** pour soumissionner sur deux projets de ce type.
 16. Société avait réalisé de la même façon deux autres projets similaires en 20X8 et 20X9.
 17. À la suite de la modification d'une exigence de l'Autorité des marchés financiers et puisqu'elle avait déjà déposé une soumission en réponse à un appel d'offres, conjointement avec d'autres professionnels, Société a décidé, exceptionnellement, de soumissionner sur un projet en tant qu'entrepreneur général.
 18. En plus de la conception et de la fabrication de *****, Société a pris en charge tout ce projet de construction.
 19. L'expérience de courte durée n'a pas donné les résultats souhaités et les projets ***** et ***** ont détérioré la rentabilité de l'entreprise.

QUESTION

Société exerce-t-elle une entreprise de construction, ou plutôt une entreprise de fabrication et d'installation de biens destinés à la vente de sorte qu'elle peut bénéficier du CII?

OPINION

Les paramètres du CII

Une société admissible peut bénéficier d'un montant au titre du CII relativement aux frais admissibles engagés et payés par elle à l'égard d'un « bien admissible ». Sommairement, le premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.40 de la LI prévoit qu'un « bien admissible » d'une société comprend, entre autres, lorsque le bien a été acquis pour être utilisé principalement dans une région ressource¹, un bien acquis après le

¹ Selon la définition de cette expression prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.40 de la LI.

13 mars 2008 et avant le 1^{er} janvier 2023 et, lorsque le bien n'a pas été acquis pour être utilisé principalement dans une région ressource, un bien acquis après le 13 mars 2008 et avant le 1^{er} janvier 2017 ou, sauf s'il s'agit d'un bien acquis conformément à une obligation écrite contractée avant le 16 août 2018 ou dont la construction, le cas échéant, par l'acquéreur ou pour son compte était commencée le 15 août 2018, un bien acquis après le 15 août 2018 mais avant 2021.

Un « bien admissible » doit, entre autres, être compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après « RI », c'est-à-dire un bien qui serait autrement compris dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI². Ce bien doit commencer à être utilisé dans un délai raisonnable suivant son acquisition, uniquement au Québec et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise durant une période minimale de 730 jours³. 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.

La catégorie 29

Le classement 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.

La catégorie 29 de l'annexe B du RI vise, entre autres, 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 à la location. De plus, il doit s'agir d'un bien qui serait, entre autres, compris dans la catégorie 8 l'annexe B du RI, en l'absence de la catégorie 29 de cette annexe (sauf le matériel roulant de chemin de fer et ceux visés au paragraphe *i* de cette catégorie 8).

La fabrication ou la transformation

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

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 chose⁴.

² Catégorie 53 de l'annexe B du RI.

³ Article 1029.8.36.166.48 de la LI.

⁴ Agence du revenu du Canada (ARC), Folio de l'impôt sur le revenu S4-F15-C1, « Fabrication et transformation », 15 février 2017, paragraphe 1.2, auquel nous souscrivons.

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 naturelle⁵. La décision *Tenneco*⁶ 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 davantage commercialisables.

Toutefois, l'article 130R12 du RI prévoit que pour l'application de la catégorie 29 de l'annexe B du RI, la fabrication ou la transformation ne comprend pas certaines activités. Les activités qui ne sont pas considérées comme étant de la fabrication ou de la transformation pour l'application de la catégorie 29 de l'annexe B du RI comprennent notamment la construction⁷.

La construction

Les tribunaux ont interprété le terme « construction » comme étant une affaire ou une entreprise de construction plutôt que l'activité dans son sens le plus restreint⁸. Pour déterminer si une entreprise effectue des travaux de construction, il faut généralement tenir compte des facteurs tels que :

- a) l'ensemble des activités de cette société s'apparentent à des activités de « construction », tel que ce terme est couramment utilisé et accepté dans l'industrie de la construction;
- b) l'utilisation de matériel de construction, comme des camions, des semi-remorques ou des rouleaux à béton asphaltique, dans les activités mentionnées plus haut.

Les activités de construction sont considérées comme celles qui sont normalement liées à la fabrication et à l'érection, sur les lieux mêmes, de bâtiments, de route, de ponts, de terrains de stationnement, de voies d'accès, etc. destinés à demeurer en permanence sur le terrain où ils sont construits. Cependant, le terme « construction » peut aussi

⁵ *Ibid.*

⁶ *Tenneco Canada Inc. v. The Queen*, 91 DTC 5207 (CAF).

⁷ Paragraphe c de l'article 130R12 du RI.

⁸ *The Queen v. Nova Construction Company Ltd.*, 85 DTC 5594 (FCA).

s'appliquer à des activités liées à la fabrication de matériaux et d'ouvrages de construction qui sont transportés de l'endroit où ils sont fabriqués à l'endroit où ils sont destinés à demeurer en permanence. Parmi ces matériaux de construction, on peut compter le béton prêt à l'emploi, le bitume, l'acier de construction et l'acier d'armature, les éléments et les blocs de béton préfabriqués, les murs rideaux, les canalisations et les éléments préfabriqués entrant dans la construction de bâtiments⁹.

La Commission de la construction du Québec précise que l'industrie de la construction se distingue d'abord par la grande mobilité de ses entreprises et de sa main-d'œuvre : d'un chantier à l'autre, d'une région à l'autre et, pour la main-d'œuvre, d'une entreprise à l'autre. Les activités de construction se déroulant à l'extérieur, elles sont généralement concentrées durant la saison estivale, les mois d'avril à octobre sont la période de l'année où l'activité est plus forte alors que ceux de décembre et de janvier sont la période où l'activité est la plus faible¹⁰.

La notion d'activités « sur site » et « hors site » est un critère important pour déterminer s'il s'agit d'une entreprise de construction ou de fabrication. Toutefois, des activités de fabrication en usine pourraient être assimilées à l'entreprise de construction si elles en font partie intégrante. L'activité de fabrication ou de transformation est considérée comme faisant partie intégrante d'une entreprise de construction si la totalité, ou presque, de la production découlant de cette activité est utilisée ou est nécessaire pour poursuivre l'exploitation de l'entreprise de construction de la société¹¹.

Cependant, les activités d'un contribuable constitueraient des activités de fabrication ou de transformation dans la mesure où la majeure partie de celles-ci s'effectue en usine et que, par la suite, les ouvrages d'achèvement sont effectués sur les lieux mêmes où le bien doit être installé par ce contribuable ou par un tiers. Dans un tel cas, les biens utilisés « sur site » afin d'effectuer des ouvrages d'achèvement ne pourraient pas être compris dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI puisqu'ils ne seraient pas considérés comme faisant partie des activités de fabrication ou de transformation¹².

⁹ ARC, Bulletin d'interprétation IT-411R, « Signification du terme « construction », 23 octobre 1996, paragraphe 1.

¹⁰ Commission de la construction du Québec. En ligne : <https://www.ccq.org/fr-CA/En-tete/qui-sommes-nous/industrie-de-la-construction>.

¹¹ Bulletin d'interprétation IT-411R, *supra*, note 9, paragraphe 2.

¹² ARC, Interprétation technique 2001-0111717, « Bénéfices de fabrication et de transformation et construction maison en usine », 17 juin 2002.

Ainsi, lorsqu'il est démontré qu'un contribuable exerce la majeure partie de ses activités en usine et que les travaux effectués sur les lieux mêmes où ***** sont installés consistent uniquement en des travaux d'installation, il serait possible de considérer que le contribuable exerce une entreprise de fabrication.

En l'espèce, dans le cadre de l'exercice des activités reliées à la fabrication de ***** et de celles de leur installation, il nous apparaît difficile de concevoir que la majeure partie du travail s'effectue en usine et que les travaux effectués sur le site de construction ne constituent que des travaux d'achèvement. Par ailleurs, le fait que Société ne procède pas elle-même à l'installation de ***** , mais qu'elle mandate plutôt des sous-traitants, dont elle est responsable, pour ce faire, ne fait pas en sorte que ses activités ne puissent se qualifier d'activités de construction. Le fait de procéder soi-même à l'installation de ***** sur les lieux d'érection des bâtiments, ou par l'entremise d'un sous-traitant, n'est pas pertinent puisque dans tous les cas l'installation doit être effectuée par des entreprises de construction spécialisées. Le modèle d'affaires choisi par Société, c'est-à-dire de donner en sous-traitance le montage de ***** , ne fait pas en sorte qu'elle n'exerce pas d'entreprise de construction. En effet, Société demeure responsable du montage au chantier.

Le contrat de vente et le contrat d'entreprise ou de service

Il convient de préciser que le droit fiscal est un droit accessoire au droit privé, il ne fait qu'édicter les conséquences fiscales des relations juridiques qui gouvernent les parties. C'est pourquoi, à moins d'un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par les contribuables doivent être respectés en matière fiscale¹³.

La décision de principe en la matière est l'arrêt *Will-Kare Paving*¹⁴, dans lequel la Cour suprême du Canada devait interpréter l'expression « marchandises destinées à la vente ou à la location ». Plus précisément, la Cour devait déterminer si l'asphalte fabriqué par la contribuable et utilisé dans son entreprise de pavement était une marchandise destinée à la vente. Le terme « vente » n'étant pas défini dans la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)), la Cour a indiqué qu'il convenait de se référer aux concepts de vente et de location selon les règles de droit provincial.

¹³ *Her Majesty The Queen v. Lagueux & Frères Inc.*, 74 DTC 6569 (F.C.T.D.).

¹⁴ *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, 2000 CSC 36.

La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Uniprix*¹⁵, nous enseigne que la qualification et l'interprétation d'un contrat sont deux opérations distinctes. En droit civil québécois, c'est la classification du contrat – selon sa réglementation, ses conditions de formation, son objet et son mode d'exécution – qui permet d'en préciser la nature et d'ainsi établir la qualification qui lui est propre.

En droit civil québécois, le Code civil du Québec, ci-après « CCQ », définit le contrat de vente et le contrat d'entreprise ou de service :

1708. 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.

[...]

2098. 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.

[...]

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, aux 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.

Nous comprenons qu'un contrat de vente et un contrat de service comportent certaines similarités. L'acquéreur et le propriétaire de l'ouvrage doivent payer le prix, le vendeur et l'entrepreneur doivent livrer et répondre des défauts cachés affectant le bien vendu ou l'ouvrage réalisé¹⁶.

¹⁵ *Uniprix inc. c. Gestion Gosselin et Bérubé inc.*, 2017 CSC 43.

¹⁶ Vincent Karim, *Contrats d'entreprises (ouvrages mobiliers et immobiliers : construction de rénovation), contrat de prestation de services (obligations et responsabilité des professionnels) et l'hypothèque légale*, 4^e édition, Montréal, Wilson & Lafleur, 2020, paragr. 759.

Notons que le fait que le bien soit fabriqué suivant les spécifications du client n'est pas un critère permettant à lui seul de déterminer qu'il s'agit d'un contrat de service plutôt qu'un contrat de vente¹⁷. En effet, s'il peut être démontré que le contrat implique qu'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, nous sommes d'avis qu'il s'agit d'une vente malgré le fait que le bien vendu soit fabriqué sur mesure en fonction des spécifications de l'acheteur¹⁸.

Toutefois, lorsque l'objet du contrat est la fourniture d'un ouvrage et que l'intention des parties de conclure un contrat d'entreprise ou de services est claire, le contrat de vente doit être exclu, et ce, nonobstant le troisième alinéa de l'article 2103 du CCQ¹⁹. Aussi, lorsque l'objet du contrat est la commande d'un ouvrage et que le client ne cherche pas à acheter un bien en particulier, il faut écarter l'existence d'un contrat de vente²⁰.

De plus, si les biens fabriqués peuvent faire l'objet d'un montage sans exiger une spécialisation ou une expertise spécifique et particulière dans le domaine (de la construction), il est possible de conclure à l'existence d'un contrat de vente lorsque les prestations de travail ou de services sont accessoires à la vente des biens et lorsque leur valeur est considérablement inférieure à la valeur des biens²¹.

En l'espèce, le montage de ***** ne peut être effectué que par des entreprises spécialisées dans la construction de bâtiments commerciaux. Aussi, les contrats analysés démontrent que l'intention des parties est la fourniture d'un ouvrage, soit de ***** intégrés à un bâtiment construit. Ceci est vrai autant pour les « contrats de fabrication selon les plans » que pour les « contrats de conception et de fabrication »²².

En ce qui concerne les « contrats de fabrication en sous-traitance », il ne peut s'agir que de la fourniture d'un service étant donné que Société n'est pas propriétaire de la matière première utilisée dans ce type de contrat.

¹⁷ *Les Ateliers ferroviaires de Mont-Joli Inc. c. La Reine*, 2011 CCI 352.

¹⁸ Article 1708 du CCQ.

¹⁹ Vincent Karim, *supra*, note 16, paragr. 828 et 829.

²⁰ *Id.*, paragr. 831.

²¹ *Id.*, paragr. 851.

²² *****.

CONCLUSION

Nous sommes d'avis que l'entreprise de Société consiste en la fabrication de ***** pour bâtiments et que, dans la majorité des cas, Société a la responsabilité de procéder à l'installation de ***** par l'entremise de sous-traitants spécialisés dans le domaine de la construction. Dans ce contexte, il est raisonnable de conclure que les activités exercées par Société constituent de la construction.

Nous sommes également d'avis que la majorité des contrats de fourniture de ***** de Société sont des contrats d'entreprise ou de services. ***** fabriqués par Société ne sont pas des articles destinés à la vente.

Par conséquent, les biens qui ont été acquis par Société avec l'intention de les utiliser directement ou indirectement principalement pour la fabrication de ***** ne pourraient être compris dans l'une des catégories 29 ou 53 de l'annexe B du RI ni être considérés comme des biens admissibles pour l'application du CII.