



Me Maurice Mongrain
Président-directeur général
Association de planification fiscale et financière
660 - 1100, boul. René-Lévesque Ouest,
Montréal QC H3B 4N4

2017- 070910
Nancy Deslandes,
CPA,CGA, D. Fisc.

Le 1^{er} mai 2018

Me Mongrain,

Objet : Travaux en cours et nouvelles règles suite au budget

Veillez trouver ci-joint notre réponse à une série de questions portant sur le traitement des travaux en cours des professionnels désignés suite à l'abrogation de l'article 34 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. Ces questions nous avaient été initialement posées dans le cadre de la Table ronde sur la fiscalité fédérale lors du Congrès annuel de 2017 de l'Association de planification fiscale et financière. Étant donné certaines contraintes au niveau des délais, il avait été convenu que notre Direction vous ferait part de sa réponse séparément.

Vous trouverez ci-après le contenu intégral de votre demande et la réponse de l'Agence du revenu du Canada (ci-après l'« ARC ») à cette demande.

Contenu intégral de votre demande

« Règle générale, les contribuables sont tenus d'inclure la valeur des travaux en cours (« TECs ») au moment de calculer leur revenu aux fins de l'impôt. Toutefois, les contribuables de certaines professions désignées (soit les comptables, dentistes, avocats, médecins, vétérinaires et chiropraticiens) (les « Professionnels désignés ») peuvent choisir d'exclure la valeur des TECs au moment de calculer leur revenu. Ce choix a pour effet de permettre de constater le revenu lorsque les travaux sont facturés (« Comptabilité fondée sur la facturation »). La Comptabilité fondée sur la facturation permet aux contribuables de reporter l'impôt en ayant la possibilité de

¹ L.R.C 1985 (5^{ème} supplément), ch.1, telle que modifiée (ci-après la « L.I.R. »).

.../suite

porter aux dépenses les coûts associés aux TECs sans inclure les recettes qui y sont rattachées.

Dans le cadre de son budget déposé le 22 mars 2017, le gouvernement fédéral a proposé d'éliminer la possibilité pour des Professionnels désignés de choisir d'avoir recours à la comptabilité fondée sur la facturation. Cette mesure s'appliquera aux années d'imposition qui commencent le jour du budget ou après, soit généralement à compter de l'année d'imposition 2018 pour les particuliers et les sociétés de personnes dont l'exercice se termine au 31 décembre.

Aux fins fiscales, les TECs des professionnels sont considérés comme des biens en inventaire qui peuvent être évalués au moindre de leur coût et de leur juste valeur marchande (« JVM »).

L'alinéa 10(4)a) de la L.I.R. prévoit que la JVM des TECs à la fin d'une année d'imposition d'une entreprise qui est une profession libérale s'entend du montant dont l'entreprise peut raisonnablement s'attendre à recevoir après la fin de l'année à l'égard de ces TECs. De l'avis de l'ARC, en règle générale, une entreprise de services doit évaluer la valeur de ses TECs en fonction du taux horaire facturé au client (voir interprétation technique 2008-0294011E5 - Choix d'exclure les travaux en cours).

À l'opposé, la notion de coût des TECs n'est pas définie dans la L.I.R. Notre compréhension est que la position de l'ARC relativement au coût des biens en inventaire dans un contexte de production de biens tangibles est celle figurant au paragraphe 12 du Bulletin d'interprétation IT-473R - Évaluation des biens figurant à un inventaire (le « Bulletin IT-473 »):

« Dans le cas des inventaires de travaux en cours et de produits finis, le coût désigne le coût installé du matériel, en plus du coût de la main-d'œuvre directe qui a participé à la fabrication des produits et de la fraction applicable des frais généraux qui est imputable à la production. Le Ministère accepte comme méthode d'établissement du coût des biens figurant à l'inventaire soit la méthode des coûts variables, qui attribue à l'inventaire les frais généraux variables, soit la méthode du coût complet, qui attribue à l'inventaire les frais généraux variables et fixes. Toutefois, la méthode utilisée doit être celle qui reflète le mieux le revenu du contribuable. Aux fins de l'impôt sur le revenu, le Ministère n'accepte pas comme méthode d'établissement du coût des biens figurant à

.../suite

l'inventaire la méthode du coût de revient de base, qui ne prévoit aucune attribution des frais généraux à l'inventaire. »

Sur la question de la détermination du coût des TECs dans le contexte d'une entreprise de services, on mentionne en doctrine que:

“The cost of work in progress of professionals, and of some non-professionals, is complicated by the fact that many services are provided by members of a partnership or by a sole practitioner who performs the work personally. Partnerships and sole proprietors do not incur expenses for a partner's time or a proprietor's work, and no amount for the unbilled time of a partner or a proprietor is included in the cost of the work in progress. Further, under general accounting and tax principles, the cost of work in progress does not include fixed or variable overhead expenses, such as secretarial and general office expenses. Consequently, the cost of work in progress related to services consists primarily of disbursements and salaries paid to professional or quasi-professional employees.” (voir Arnold et al., Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes, Canadian Tax Foundation, 2nd ed., 2015, p. 610). »

Questions à l'ARC

- a) Est-ce que l'ARC pourrait donner des précisions sur la ou les méthodes qui pourraient être utilisées par les Professionnels désignés aux fins de déterminer le coût de leurs TECs? Entre autres, est-ce que, de l'avis de l'ARC, la position prise par les auteurs Arnold et al. cités ci-haut à l'effet que dans un contexte d'entreprise de services, le coût des TECs se limiterait aux salaires et déboursés directement liés à la prestation des services en question est acceptable?
- b) Est-ce que l'ARC pourrait donner des précisions sur la signification de l'expression « fraction applicable des frais généraux imputables à la production » à laquelle il est référé au paragraphe 12 du Bulletin IT-473?
- c) L'ARC peut-elle préciser quelles sont les composantes qui doivent être prises en compte dans le calcul du coût des travaux en cours? Faudrait-il, à titre d'exemple, prendre en compte le coût de la main-d'œuvre indirecte et de certaines dépenses générales (comme le loyer et autres frais indirects)?

.../suite

- d) L'ARC peut-elle préciser de quelle façon le coût de la main-d'œuvre doit être calculé? Devrait-il être calculé en fonction des heures rémunérées, des heures travaillées ou bien des heures facturées?
- e) Dans le cas où un associé d'une société de personnes prendrait part à l'exécution d'un dossier, y a-t-il un coût attribuable au temps passé par celui-ci dans le dossier?
- f) Y a-t-il un coût associé à une heure imputée au dossier d'un client par un actionnaire dirigeant, si ce dernier se rémunère seulement sous forme de dividendes? Qu'en est-il s'il se verse un faible salaire (disons 5 000 \$) et le reste sous forme de dividendes?
- g) Comment devrait-on établir la juste valeur marchande des travaux en cours dans un dossier où un avocat a accepté de se faire payer sur la base d'un pourcentage des gains du client? Tant que la décision n'est pas rendue, il est impossible pour l'avocat de savoir si son client aura gain de cause et, par conséquent, le montant à facturer demeure totalement inconnu.

Réponse de l'ARC

Principes généraux

La Cour suprême du Canada s'est penchée sur la notion de bénéfice dans l'affaire *Canderel Ltée c. La Reine*² et a énoncé, entre autres, les principes suivants :

- la détermination du bénéfice est une question de droit;
- l'objectif de cet exercice est d'obtenir une image fidèle du bénéfice du contribuable pour l'année visée;
- un contribuable est libre d'adopter toute méthode qui n'est pas incompatible avec les dispositions de la L.I.R., les principes dégagés de la jurisprudence ou les « règles de droit » établies et les principes commerciaux reconnus;
- en cas de nouvelle cotisation, une fois que le contribuable a prouvé qu'il a donné une image fidèle de son revenu pour l'année, image qui est compatible avec la L.I.R., la jurisprudence et les principes commerciaux reconnus, il incombe alors

² [1998] 1 R.C.S. 147 (ci-après « *Canderel* »).

au ministre du revenu national de prouver que le chiffre fourni ne donne pas une image fidèle ou qu'une autre méthode de calcul fournirait une image plus fidèle.

Dans le calcul d'un revenu tiré d'une entreprise, un contribuable doit généralement tenir compte de ses travaux en cours. À ce propos, le paragraphe 10(5) L.I.R. édicte que les travaux en cours d'une entreprise qui est une profession libérale sont des éléments d'inventaire. Par conséquent, les inventaires de travaux en cours doivent, en vertu du paragraphe 10(1) L.I.R. être évalués, à la fin de l'année, soit à leur coût d'acquisition pour le contribuable ou, si elle est inférieure, à leur JVM à la fin de l'année, soit selon les modalités réglementaires.

Lorsque le contribuable détermine le coût d'acquisition des travaux en cours ou leur JVM, il doit tenir compte des principes énoncés dans *Canderel*.

Coût d'acquisition des travaux en cours

La détermination du coût d'acquisition des travaux en cours est une question de fait. En effet, la L.I.R. ne prévoit aucune méthode spécifique pour déterminer le coût d'acquisition des travaux en cours.

À ce sujet, le paragraphe 12 du bulletin d'interprétation IT-473R³, auquel il est fait référence dans l'énoncé de la question, représente toujours la position de l'ARC. En bref, les deux méthodes de détermination du coût des travaux en cours décrites à ce paragraphe, que ce soit la méthode des coûts variables ou la méthode du coût complet, tiennent compte des frais généraux variables lors de la détermination du coût des travaux en cours.

En ce qui a trait plus précisément au coût de la main-d'œuvre des professionnels, l'ARC est d'avis que ce coût, incluant entre autres les avantages aux employés, devrait également être inclus dans le calcul du coût des travaux en cours.

Toutefois, lorsqu'un contribuable choisit la méthode du coût variable, il n'a pas à inclure les frais généraux fixes au coût de ses travaux en cours. Par conséquent, dans un tel cas, les frais liés à la location d'un espace de bureau ou d'un local n'auraient pas à être inclus au coût des travaux en cours puisqu'ils constituent des frais généraux fixes.

Par ailleurs, lorsqu'un associé ou un propriétaire d'une entreprise qui est une profession libérale contribue aux travaux en cours, aucune somme représentant cette contribution n'est à inclure au coût desdits travaux.

³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation IT-473R ARCHIVÉ* « Évaluation des biens figurant à un inventaire », 21 décembre 1998.

Juste valeur marchande des travaux en cours

Concernant la JVM des travaux en cours, l'alinéa 10(4)a) L.I.R. précise, sous réserve de certaines exceptions, que la JVM de ces travaux à la fin d'une année d'imposition d'une entreprise, qui est une profession libérale, s'entend du montant dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il devienne à recevoir par l'entreprise après la fin de l'année à l'égard de ces travaux.

Lorsqu'un professionnel désigné s'engage, dans le cadre d'une entente, à rendre des services en contrepartie d'honoraires conditionnels, il arrive qu'une partie ou la totalité de ses honoraires ne puissent être connus ou déterminés qu'après un événement où un moment ayant lieu après l'année d'imposition au cours de laquelle le professionnel désigné a fourni les services aux termes de l'entente. Dans ces circonstances, la JVM de tels travaux en cours du professionnel désigné, à la fin de l'année d'imposition, serait nulle.

Cependant, il a été porté à notre attention que, dans certaines situations, il est possible, à la fin de l'année, d'établir un montant dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il devienne à recevoir après la fin de l'année d'imposition à l'égard de ces travaux. Dans un tel cas, l'ARC est d'avis que la JVM de ces travaux en cours devrait alors correspondre à ce montant.

Conclusion

Essentiellement, l'évaluation des travaux en cours est une question mixte de fait et de droit. Considérant les principes dégagés dans l'arrêt *Canderel*, un contribuable détient une certaine flexibilité quant à la méthode choisie pour effectuer une telle évaluation à la condition que cette méthode respecte à la fois les dispositions de la Loi, les principes dégagés de la jurisprudence, les « règles de droit » établies et les principes commerciaux reconnus.

Ultimement, l'objectif de la méthode que le contribuable choisit est de lui permettre d'obtenir une image fidèle de son revenu pour l'année. Il doit, en cas de nouvelle cotisation, être à même d'en faire la preuve.

Nous espérons le tout à votre entière satisfaction.

Veillez agréer, Me Mongrain, nos salutations distinguées.



Michel Lambert, CPA, CA, M. Fisc.

Gestionnaire

Division des entreprises et du revenu d'emploi

Direction des décisions en impôt

Direction générale de la politique législative
et des affaires réglementaires

c.c. Madame Annie Lamoureux