

Sainte-Foy, le 07 juin 2002

Objet : Bien de la catégorie 12
N/Réf. : 02-0101929

La présente est pour faire suite à deux lettres provenant de ***** et qui portaient sur le sujet mentionné en rubrique. La première lettre, datée du ***** et signée par *****, est une demande d'interprétation afin de déterminer si un moule peut être inclus dans la catégorie 12 de l'annexe B du *Règlement sur les impôts* (ci-après le « règlement »), en raison du deuxième alinéa de cette catégorie. Cette première lettre a fait l'objet de commentaires préliminaires de notre part dans le cadre d'un courriel daté du *****. La seconde lettre, datée du ***** et signée par *****, comprend des arguments additionnels afin de soutenir vos prétentions à l'effet que le bien décrit dans la première lettre est un bien inclus dans la catégorie 12 de l'annexe B du règlement, en raison du deuxième alinéa de cette catégorie. Aussi, afin de ne pas alourdir inutilement le texte, la présente reprendra indistinctement les faits et les arguments tant de la première que de la deuxième lettre.

Notre compréhension des faits que vous nous soumettez est la suivante :

- une société fabrique et vend des contenants spécialisés de matière plastique à des fins médicales ou de laboratoires ;
- pour ce faire, la société utilise un procédé qui consiste à liquéfier sous forme pâteuse des matières plastiques afin de les injecter et de leur faire prendre la forme voulue dans un moule qui est intégré à une machine à injection ;
- la machine à injection est composée de différents éléments, dont une extrudeuse ayant pour fonction de liquéfier sous forme pâteuse les matières plastiques (polyéthylène, polypropylène, styrène, polycarbonate, etc...), un injecteur et un mécanisme servant à éjecter le produit moulé ;
- la machine à injection n'est fonctionnelle que si un moule y est incorporé ;

- pour fabriquer les produits moulés, la société acquiert des moules neufs dont la valeur unitaire peut varier de 25 000 \$ à 125 000 \$;
- la société commence à utiliser le moule dans un délai raisonnable suivant son acquisition ;
- le moule est utilisé par la société exclusivement dans le cadre de l'exploitation de son entreprise et uniquement au Québec ;
- pour un moule acquis avant le 26 mars 1997, la société considèrerait que le moule était compris dans la catégorie 12 de l'annexe B du règlement (ci-après la « catégorie 12 ») en vertu du paragraphe *d* du premier alinéa de cette catégorie ;
- pour un moule acquis après le 25 mars 1997, la société considère maintenant que le moule est compris dans la catégorie 12 en vertu du deuxième alinéa de cette catégorie et par le fait même, elle déduit dans le calcul de son revenu un montant à titre de déduction supplémentaire en vertu de l'article 156.5 de la *Loi sur les impôts* (ci-après la « loi »).

QUESTION

Le moule peut-il être considéré comme étant compris dans la catégorie 12 en vertu du deuxième alinéa de cette catégorie ?

Vous nous soumettez plusieurs arguments pour soutenir qu'un moule peut être considéré comme étant compris dans la catégorie 12 en vertu du deuxième alinéa de cette catégorie et, par conséquent, donner ouverture à la déduction d'un montant à titre de déduction supplémentaire en vertu de l'article 156.5 de la loi.

LA RÈGLE EJUSDEM GENERIS

Vous soumettez que « le sous-paragraphe d) indique « une matrice, un gabarit, un modèle, un moule ou une forme à chaussure » et le fait de référer à une forme à chaussure nous laisse plutôt à penser en fonction de la Règle d'interprétation « *Ejusdem generis* », à savoir que les moules visés seraient plutôt du type *moule à gaufre* ou autres types de moules utilisés par exemple en pâtisserie ou en alimentation dont la simplicité s'approcherait plus d'une *forme à chaussure* ».

Vous rajoutez que « les sous-paragraphe a), d), c), e), g), h) etc. du premier alinéa de la Catégorie 12 de l'Annexe B du Règlement sur les impôts visent des objets sans valeur ou selon l'expression utilisée au sous-paragraphe c) « coûtant moins de 100 \$ », nous laissant à penser, une fois de plus, que les moules dont il est question au

sous-paragraphe d) seraient encore une fois en vertu de la Règle d'interprétation « *Ejusdem generis* » des moules de peu de valeur ».

OPINION

Pour que la règle *Ejusdem generis* puisse s'appliquer aux fins du paragraphe *d* du premier alinéa de la catégorie 12, il faudrait que l'énumération qui est faite à ce paragraphe soit complétée par un terme générique ou collectif, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Quant à l'application de cette règle aux fins du premier alinéa de la catégorie 12, il convient de noter que chacun des paragraphes de cet alinéa ne se restreint pas, les uns par rapport aux autres, à une énumération de biens de même genre (par exemple, un puits de mine et un instrument de médecin), d'où l'inapplication de la règle *Ejusdem generis*.

Quant à l'argument voulant que les biens visés au paragraphe *d* du premier alinéa de la catégorie 12 ne comprennent que les biens ayant une valeur de moins de 200 \$, au même titre que les biens visés aux paragraphes *c* et *h* de cet alinéa, le législateur l'aurait prévu spécifiquement.

MATÉRIEL DE FABRICATION OU DE TRANSFORMATION

Vous soutenez que le moule peut être considéré comme étant compris dans la Catégorie 12 en vertu du deuxième alinéa de cette catégorie plutôt que du premier alinéa et vous soumettez les arguments suivants :

« Plus particulièrement, rien ne permet de penser qu'un moule ne puisse pas être du matériel de fabrication ou de transformation, ou en faire partie, et être ainsi visé et compris à la Catégorie 8. En effet, il est évident du langage utilisé à la Catégorie 8 que celle-ci peut être constituée de biens expressément nommés ailleurs, dans d'autres catégories, pour les raisons suivantes :

- a) Le texte de la Catégorie 8 commence comme suit : « Les biens non compris dans l'une des catégories 1, 2, 7, 9, 11 et 30 et constitués par : ». L'exclusion des biens des catégories 1, 2, 7, 9, 11 et 30 nous laisse voir d'abord que la Catégorie 12 n'est pas mentionnée et que des biens d'une autre catégorie que 1, 2, 7, 9, 11 et 30 peuvent être visés par la Catégorie 8.
- b) Quand il veut exclure tout bien compris dans une autre catégorie, le législateur utilise les mots « les biens non compris dans une autre

catégorie » (cf. Catégorie 10) ou par exemple « une immobilisation tangible qui n'est pas comprise dans une autre catégorie... » (cf. Catégorie 8 j) ».

OPINION

Il convient de noter qu'il n'est pas déraisonnable de croire qu'un moule est de par sa nature un bien qui est utilisé généralement dans le cadre d'activités de fabrication ou de transformation. Ainsi, en retenant votre interprétation à l'effet que le moule est visé par la catégorie 8 lorsqu'il est utilisé dans le cadre d'activités de fabrication ou de transformation, on peut s'interroger, à bon droit, sur la finalité ou les circonstances d'application du paragraphe *d* du premier alinéa de la catégorie 12.

COMPOSANTE DE LA MACHINE À INJECTION

Vous soutenez que le moule, lorsqu'il est incorporé à la machine à injection, en est une partie intégrante et qu'à ce titre, il est visé par le paragraphe a) de la Catégorie 8. De surcroît, vous indiquez que :

« Le moule est lui-même un assemblage de différentes composantes qui augmentent avec le nombre de cavités du moule. Comme son prix élevé le suggère, il s'agit d'une pièce d'équipement complexe et sophistiquée qui permet, par exemple, de contrôler distinctement la chaleur dans chacune des cavités. Dans ce sens, ce genre de moule est en soi une structure (dans son sens « assemblage de pièces ») qui est du matériel de fabrication.

De la façon dont le deuxième alinéa de la Catégorie 12 est rédigé, il importe peu que le moule retienne ou ne retienne pas sa nature intrinsèque lorsqu'il est incorporé à la machine à injection. Dans un cas comme dans l'autre, cet équipement peut être considéré comme inclus à la Catégorie 8 en vertu du paragraphe a) et dont inclus dans le deuxième alinéa de la Catégorie 12 ».

OPINION

Nous sommes d'avis que l'utilisation de l'expression « structure » au paragraphe *a* de la catégorie 8 ne comprend pas un moule, lorsque ce bien est considéré isolément. De plus, nous considérons qu'un moule retient sa nature intrinsèque et ce,

même lorsqu'il est incorporé à la machine à injection puisqu'il n'y est pas incorporé de façon définitive.

PARAGRAPHE LIMINAIRE DU DEUXIÈME ALINÉA DE LA CATÉGORIE 12

Vous êtes d'avis qu'un bien visé au premier alinéa peut tout aussi bien être visé au deuxième alinéa s'il est principalement utilisé pour la fabrication ou la transformation, en raison du fait que le paragraphe liminaire du deuxième alinéa de la catégorie 12 exclut spécifiquement les biens qui ne sont pas visés au troisième alinéa de cette catégorie, et non pas ceux du premier alinéa.

OPINION

La problématique que soulève votre question de savoir si le moule peut être considéré comme étant compris dans la catégorie 12 en vertu du deuxième alinéa de cette catégorie plutôt que du premier alinéa, est de déterminer si ce deuxième alinéa subordonne le premier, dans l'éventualité où un bien est à la fois visé par ces deux alinéas. Or, encore faut-il que le moule soit un bien visé par le deuxième alinéa de la catégorie 12 et les critères que le bien doit rencontrer sont les suivants :

- le moule est neuf au moment où il est acquis par le contribuable;
- le moule est acquis après le 12 mai 1988 et il est ou doit être utilisé par le contribuable directement ou indirectement au Canada principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location ;
- le moule commence à être utilisé :
 - * dans un délai raisonnable suivant son acquisition ;
 - * pendant une période d'au moins 730 jours consécutifs suivant celui où commence cette utilisation (ou une période plus courte dans le cas de la perte ou de la destruction involontaire du bien causée par le feu, le vol ou l'eau ou d'un bris majeur du bien), uniquement au Québec et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par une des personnes mentionnées aux sous-paragraphe i à iii du paragraphe c du deuxième alinéa de la catégorie 12.
- le moule serait autrement compris dans la catégorie 8 en raison du fait que c'est soit un bien :

- * qui est constitué par une structure consistant dans une machinerie ou du matériel de fabrication ou de transformation (paragraphe *a* de la catégorie 8) ;
- * corporel faisant partie d'un immeuble et acquis uniquement aux fins de fabriquer ou transformer (paragraphe *b* de la catégorie 8) ;
- * constitué par une immobilisation tangible qui n'est pas comprise dans une autre catégorie de l'annexe B (paragraphe *j* de la catégorie 8) ;

Eu égard au fait qu'un moule devrait autrement être compris dans la catégorie 8 pour qu'il puisse être visé au deuxième alinéa de la catégorie 12, nous avons indiqué précédemment que le moule n'est pas un bien qui est constitué par une structure consistant dans une machinerie ou du matériel de fabrication ou de transformation (paragraphe *a* de la catégorie 8). Selon nous, le sens du mot « structure » au paragraphe *a* doit se comprendre dans le sens d'une construction qui s'apparente à un édifice ou à une construction de grande dimension composée de parties constituantes et fixée sur des fondations¹.

Par ailleurs, nous sommes d'avis qu'un moule n'est pas un bien corporel faisant partie d'un immeuble et acquis uniquement aux fins de fabriquer ou transformer (sous-paragraphe ii du paragraphe *b* de la catégorie 8). Pour que l'on puisse considérer un bien soit considéré comme « faisant partie d'un immeuble », il est nécessaire que ce bien soit intégré à l'immeuble. Or, ce n'est pas le cas du moule, puisqu'il n'est pas assimilé ou incorporé à l'immeuble en tant que partie intégrante de celui-ci.

Finalement, nous sommes d'avis que le moule n'est pas un bien qui serait autrement visé au paragraphe *j* de la catégorie 8. Autant à ce paragraphe *j* qu'au premier alinéa de la catégorie 12, un bien n'y est inclus qu'à défaut d'être compris dans une autre catégorie. Il faut donc déterminer laquelle de ces deux dispositions à préséance sur l'autre lorsqu'un même bien serait visé à la fois par l'une et l'autre de ces dispositions. Nous sommes d'avis qu'un moule doit être compris dans la catégorie 12 en vertu du premier alinéa puisqu'il y est visé nommément.

Service de l'interprétation

¹ Voir *British Columbia Forest Products Ltd. v M.N.R.*, 71 DTC 5178, *B.C. Ice and Cold Storage Ltd. v The M.N.R.*, 81 DTC 508 et *Chantecler Hotel Limited v M.N.R.*, 51 DTC 180.

- 7 -

relative aux entreprises