

Québec, le 6 avril 2010

Objet : Demande d'interprétation – Crédit d'impôt
à l'investissement relatif au matériel de
fabrication et de transformation –
Agriculture, pêche et exploitation forestière
N/Réf. : 09-007129-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation, datée du *****, et dans laquelle vous présentez plusieurs situations factuelles dans le cadre desquelles des immobilisations sont acquises. Vous désirez savoir si les immobilisations ainsi acquises pourraient être des investissements admissibles au crédit d'impôt à l'investissement (ci-après CII) prévu aux articles 1029.8.36.166.40 à 1029.8.36.166.60 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3) [ci-après LI].

Question 1

Lors de la table ronde provinciale du congrès annuel de l'APFF de 2008¹, Revenu Québec a mentionné que des biens détenus par une société agricole et utilisés pour des activités de transformation peuvent se qualifier aux fins du nouveau CII lorsque les activités de transformation de la société sont considérées une entreprise distincte de ses activités agricoles.

Vous nous mentionnez que :

- les conditions du nouveau CII se distinguent d'autres mesures fiscales québécoises et fédérales qui imposent à une société comme condition d'admissibilité que ses activités consistent principalement en l'exploitation d'une entreprise de fabrication ou de transformation;

¹ Congrès annuel de l'APFF de 2008, « Table ronde sur la fiscalité provinciale », question 6 – *Nouveau crédit d'impôt à l'investissement*.

- afin de bénéficier du CII, les activités de la société ne doivent pas nécessairement consister principalement en l'exploitation d'une entreprise de fabrication ou de transformation;
- le critère à respecter se rapporte uniquement au bien acquis ou fabriqué et que ce dernier doit être utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou la location;
- les conditions du CII se rapprochent davantage de celles prévues par la mesure québécoise relative à l'amortissement accéléré de 100 % pour l'acquisition de matériel informatique et de matériel de fabrication ou de transformation. Vous nous réferez au paragraphe 8 du bulletin d'interprétation IMP. 130-7/R2, « Amortissement accéléré de 100 % – Matériel informatique et matériel de fabrication ou de transformation » :

8. Le mot « principalement » signifie « surtout » ou « avant tout ». Le facteur qui détermine si un bien est utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation est le laps de temps, exprimé en pourcentage, pendant lequel le bien est utilisé à cette fin. Un bien est généralement considéré comme étant utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation s'il est ainsi utilisé pendant plus de 50 % du temps.

Dans ce contexte, vous nous demandez de préciser notre position à l'égard d'une société qui exploite une entreprise agricole, de pêche ou une exploitation forestière et qui utilise des biens pour la fabrication et la transformation.

Réponse 1

Comme nous l'avons mentionné lors du congrès de l'APFF de 2008, un bien admissible au CII doit, entre autres conditions, être utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location et qu'il ne s'agit pas nécessairement d'un bien utilisé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise dont les activités consistent principalement à de la fabrication ou de la transformation. La question porte donc essentiellement sur la notion d'utilisation principale d'un bien dans des activités de fabrication ou de transformation afin de pouvoir l'inclure dans la catégorie 29 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (R.R.Q., 1981, c. I-3, r.1) [ci-après RI].

Pour permettre d'inclure un bien dans une des catégories prévues à l'annexe B du RI, il faut analyser les faits propres à chaque situation. Lors de cette analyse, on doit s'attarder aux activités exercées par la société en ayant à l'esprit qu'un

bien est relatif à la fabrication ou la transformation lorsque, entre autres choses, il n'est pas utilisé dans le cadre des activités décrites aux paragraphes *a* et *b* de l'article 130R12 du RI, soit dans l'exploitation agricole, la pêche ou l'exploitation forestière. Dans ce contexte, malgré le fait que des activités ont pour objet de fabriquer ou de transformer un bien, nous demeurons d'avis qu'il faut pouvoir les dissocier soit du processus agricole, de la pêche ou de l'exploitation forestière, si l'on veut pouvoir les considérer comme étant relatives à la fabrication ou la transformation.

Il existe actuellement parmi les mesures fiscales s'appliquant spécifiquement aux entreprises agricoles, le fait de pouvoir bénéficier de la comptabilité de caisse. Ainsi, si tout le revenu de la société est admissible à la comptabilité de caisse, il nous apparaît que toutes les immobilisations servent dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise agricole.

À notre avis, un contribuable ne pourrait à la fois profiter de la comptabilité de caisse et bénéficier du CII que si nous sommes en présence d'entreprises distinctes l'une de l'autre.

Le bulletin d'interprétation IMP. 28-5/R1² prévoit que l'exploitation simultanée de plusieurs opérations commerciales est considérée comme une même entreprise selon le degré de corrélation, d'entrelacement ou d'interdépendance des opérations. Si l'on ne peut distinguer les entreprises l'une de l'autre et qu'elles ne sont pas opérées de façon indépendante, il est alors impossible de considérer qu'elles sont distinctes. C'est avant tout une question de fait que de déterminer si le degré de corrélation, d'entrelacement ou d'interdépendance entre plusieurs opérations commerciales est suffisant pour établir que ces opérations sont regroupées dans la même entreprise.

On comprend que dans la situation où une société produit elle-même sa matière première dans le cadre d'une activité agricole, et qu'elle tire des revenus provenant uniquement des activités de fabrication et de transformation de cette matière première, il devient alors impossible de dissocier ces dernières activités du processus agricole qui constitue, dans un tel cas, une étape essentielle à l'activité de fabrication et de transformation. Ainsi, dans le contexte où aucun revenu provenant des activités agricoles ne peut être distingué de celui provenant

² REVENU QUÉBEC, Bulletin d'interprétation IMP. 28-5/R1, « Entreprises distinctes » (26 février 1999), paragr. 2 et 3.

du produit résultant du processus de fabrication et de transformation, tous les biens utilisés par la société ne pourront être des biens admissibles au CII³.

Question 2 – Érablière

Dans l'interprétation technique 2001-0102405⁴, datée du 21 février 2002, la question posée à l'Agence du revenu du Canada (ARC) était celle de savoir si les repas de cabane à sucre fournis par un contribuable qui exploite une érablière pouvaient être considérés comme une activité agricole afin de déterminer si les biens du contribuable se qualifiaient de biens agricoles admissibles aux fins de la déduction pour gain en capital. Relativement aux notions d'entreprise agricole et d'activité agricole, l'ARC était de cet avis :

[...] Il a été établi que les activités que l'agriculteur doit faire pour vendre ses produits au marché font généralement partie de l'activité agricole comme par exemple, dans le cas d'une érablière, la cueillette de l'eau d'érable et la fabrication de sirop d'érable. Il est toutefois possible que, dans certaines situations, les activités de fabrication de sirop d'érable ne soient pas considérées comme étant des activités agricoles si on peut conclure que le contribuable exploite deux entreprises distinctes, soit une entreprise agricole c'est-à-dire l'exploitation de l'érablière et la cueillette de l'eau d'érable et une entreprise de transformation de l'eau d'érable en divers produits. [...]

Vous nous demandez de préciser notre position relativement aux exploitations d'érablières dans le contexte du CII.

Réponse 2

À l'instar de la position de l'ARC, Revenu Québec considère l'exploitation d'une érablière, c'est-à-dire l'entretien des érables à sucre et la cueillette de l'eau d'érable, comme une activité agricole⁵. Le fait que les activités de transformation de l'eau d'érable en d'autres produits puissent être considérées comme des activités de fabrication et de transformation dépend principalement du fait que ces activités sont effectuées d'une façon indépendante de celle de l'exploitation de l'érablière. Pour pouvoir évaluer l'indépendance de chacune des

³ De plus, d'autres critères, comme la distinction de chacune des activités dans les livres et registres de la société, pourront être considérés avant de conclure à l'existence d'entreprises distinctes.

⁴ ARC, Interprétation technique 2001-0102405, « Activité agricole – Érablière » (21 février 2002).

⁵ Voir REVENU QUÉBEC, Bulletin d'interprétation IMP. 1-2/R1, « Agriculture » (28 février 1992), paragr. 9.

activités, les paramètres mentionnés ci-dessus, en réponse à la première question, peuvent être utilisés.

Question 3 – Produits laitiers

Statistiques Canada met en œuvre et utilise un système de classification des industries de l'Amérique du Nord en attribuant des codes appelés « SCIAN » (Système de classification des industries de l'Amérique du Nord (SCIAN) 2007). Les codes SCIAN 31151 et suivants traitent de la fabrication de produits laitiers, dont la fabrication de fromage, de beurre et de margarine. De plus, le bulletin d'interprétation IT-145R, « Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada – Taux réduit de l'impôt sur les sociétés » énonce à titre d'exemple d'activité de fabrication le vieillissement du fromage⁶.

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour ces types d'activités peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 3

Les activités relatives à la fabrication du fromage, du beurre ou de la margarine sont en soi des activités de fabrication et de transformation qui sont visées par le CII. Ainsi, dans la mesure où il est possible de considérer que ces activités sont effectuées dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise distincte, qui est dissociable du processus agricole, nous sommes d'avis que les biens utilisés pour ces activités de fabrication ou de transformation pourraient être considérés comme étant des biens admissibles au CII.

Question 4 – Alcool, vin et spiritueux

Tout comme pour les activités précédentes, on retrouve sous la rubrique *Fabrication* des codes SCIAN, les activités qui consistent à distiller des alcools, à mélanger des alcools en y ajoutant d'autres ingrédients, notamment pour le whisky, le gin, les boissons toniques, la vodka et le rhum. On retrouve également les vineries et les brasseries, dont l'activité est de fabriquer le vin, mélanger des

⁶ ARC, Bulletin d'interprétation IT-145R, « Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada – Taux réduit de l'impôt sur les sociétés » (6 janvier 2004), paragr. 7.

vins, distiller de l'eau-de-vie, fabriquer la bière avec ou sans alcool et les liqueurs de malt.

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour les types d'activités énoncés ci-dessus peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 4

Nous considérons que les activités relatives à la distillation et au mélange des alcools constituent des activités de fabrication ou de transformation. Lorsqu'un tel bien est fabriqué avec un ingrédient résultant d'une activité agricole (comme le raisin pour la fabrication du vin), la jurisprudence a établi que le fait d'utiliser toutes ses récoltes dans le but d'en tirer un bien à valeur ajoutée ne fait pas en sorte que l'activité ne se qualifie plus d'activité agricole⁷.

Une fois encore, c'est seulement si on peut constater l'indépendance entre chacune des activités exercées (agriculture *versus* fabrication) pour que l'on puisse considérer les biens utilisés dans l'activité de fabrication ou de transformation comme étant admissibles au CII.

Question 5 – Viande, volaille et poisson

Des codes SCIAN sont également attribués pour les établissements dont l'activité consiste en l'abattage d'animaux, la fonte de graisses animales et la transformation de la viande de carcasses et la transformation de la volaille.

Vous nous soumettez que l'ARC a d'ailleurs déjà conclu dans l'interprétation technique 9333985⁸, que les activités de transformation de la volaille comprennent l'éviscération, le plumage, la découpe en parties et la congélation de la volaille. Le bulletin d'interprétation IT-145R, cité ci-dessus, mentionne également, à titre d'exemple d'activité de fabrication, le plumage de poulets.

Vous êtes d'avis que l'abattage, l'éviscération, le plumage, la fonte des graisses animales, la découpe, le désossage, la cuisson, la congélation, le

⁷ Voir l'arrêt *Tinhorn Creek Vineyards Ltd. c. The Queen*, 2005 DTC 1589 (CCI).

⁸ ARC, Interprétation technique 9333985, « Immobilisations reliées au traitement des eaux usées » (31 mars 1994).

conditionnement, la salaison et l'emballage constituent des activités de transformation de la viande et de la volaille.

Également, vous citez le paragraphe 8 du bulletin d'interprétation IT-145R, dans lequel l'ARC mentionne ce qui suit :

[...] Une fois que le poisson est pris et transporté dans une usine de transformation du poisson ou dans une conserverie, les activités consistant à préparer le poisson en vue de sa mise sur le marché, telles que le découpage des filets, l'épluchage ou l'enlèvement des coquilles, la congélation, la mise en conserve, la surgélation, le fumage, le saumurage, la cuisson et le marinage, sont considérés comme des activités de transformation. [...]

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour ces types d'activités peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 5

Les activités auxquelles vous réferez, comme l'abattage, l'éviscération, le plumage, la fonte des graisses animales, la découpe, le désossage, la cuisson, la congélation, le conditionnement, la salaison, et dans le domaine de la pêche, le découpage des filets, l'épluchage ou l'enlèvement des coquilles, la congélation, la mise en conserve, la surgélation, le fumage, le saumurage, la cuisson, de même que le marinage, sont en soi des activités de fabrication et de transformation. Ainsi, dans la mesure où il est possible de considérer que ces activités sont effectuées dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise distincte, qui est dissociable du processus agricole, nous sommes d'avis que les biens utilisés pour la fabrication ou la transformation pourraient être considérés comme étant des biens admissibles au CII.

Question 6 – Fruits et légumes

Le lavage, le polissage et la préparation de haricots sont cités comme exemples d'activités de fabrication dans le bulletin d'interprétation IT-145R. Vous estimez que ces activités sont aussi des activités de fabrication dans le cas de la pomme de terre et d'autres fruits et légumes. Toutefois, dans l'interprétation technique 2000-0011075⁹, l'ARC exprime ce qui suit :

De plus, il a été établi que les activités que l'agriculteur doit faire pour vendre ses produits au marché font généralement partie de l'activité agricole

⁹ ARC, Interprétation technique 2000-0011075, « Culture maraîchère » (12 juin 2000).

comme par exemple, la cueillette, le lavage et l'ensachage des carottes ou des pommes de terre, le séchage des haricots. En revanche, si un contribuable achète ses légumes frais, les lave et les empaquette lui-même, il n'exerce pas d'activité agricole et ce, même s'il vend des légumes.

Dans cette même interprétation technique, l'ARC mentionne également :

Par ailleurs, une personne qui cultive des légumes et leur fait subir des transformations pour les vendre sous une forme différente exerce deux activités, soit une qui est de l'agriculture et une autre qui est de la fabrication. Par exemple, la culture de tomates est de l'agriculture tandis que la fabrication de pâte de tomate ne l'est pas.

Vous nous demandez de préciser notre position relative aux biens utilisés dans des activités impliquant des fruits et des légumes. Quelles activités seront considérées comme la fabrication ou la transformation au sens du CII?

Réponse 6

La jurisprudence a établi qu'un contribuable qui fait subir une transformation ou une série de transformations à un produit dans le but de le rendre plus attrayant pour le consommateur même si, par ailleurs, le produit demeure, par exemple, un légume, il n'en demeure pas moins un produit transformé¹⁰.

D'une part, les activités de transformation incluent les techniques de préparation, de manipulation ou toute autre activité destinée à effectuer une transformation physique ou chimique d'un article ou d'une substance autre que la transformation résultant du processus de croissance naturelle. D'autre part, l'agriculture englobe tous les aspects commerciaux de la production d'une plante ou d'une denrée qui a une valeur économique et l'évolution des techniques de travail ne modifie pas la définition de l'agriculture (par exemple, le remplacement de tâches manuelles par leur mécanisation ne fait pas en sorte qu'une transformation physique a maintenant lieu).

Dans l'interprétation technique 2000-0011075 de l'ARC que vous citez ci-dessus, et à l'instar de la position de l'ARC, nous sommes d'avis que même si des activités sont sans contredit relatives à de la transformation (par exemple la fabrication de la pâte de tomate), il s'agit encore de distinguer les activités d'agriculture de celles relatives à la transformation lorsqu'un contribuable effectue à la fois ces deux activités. Dans une telle situation, il faut que l'on puisse évaluer l'indépendance de chacune des activités. Une telle appréciation ne

¹⁰ Voir l'arrêt *Federal Farm v. MNR*, 66 DTC 5068 (CE), (confirmée 67 DTC 5311 (CSC)).

peut s'effectuer qu'à la lumière des faits propres à chaque situation. À cet égard, les paramètres mentionnés ci-dessus en réponse à la première question, peuvent être utilisés.

Question 7 – Bâtisse

Vous nous soumettez qu'une immobilisation servant au séchage du bois, tel un four à bois, est considérée comme un bien utilisé dans une activité de fabrication ou de transformation, notamment en vertu du paragraphe 10 du bulletin d'interprétation IT-145R. Cette position administrative est reprise entre autres dans l'interprétation technique 9829297¹¹ et l'interprétation technique 9525615¹².

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour ce type d'activité peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Vous nous demandez plus généralement, dans quelles autres circonstances un bâtiment pourrait se qualifier aux fins du CII.

Réponse 7

Pour qu'un bien puisse se qualifier de bien visé à la catégorie 29 de l'annexe B du RI, il doit s'agir, entre autres, d'un bien qui serait compris dans la catégorie 8 (autre qu'un bien visé au paragraphe *i* de cette catégorie). De plus, pour qu'un bien soit visé à la catégorie 29, il doit être soit directement ou indirectement utilisé par lui principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location. Lorsque le bien est un bâtiment, il ne doit pas être inclus dans la catégorie 1 de l'annexe B du RI pour pouvoir être considéré comme un bien décrit dans la catégorie 8.

Les biens visés dans la catégorie 8¹³ sont entre autres les suivants :

¹¹ ARC, Interprétation technique 9829297, « Séchoirs à bois – Amortissement » (10 février 1999).

¹² ARC, Interprétation technique 9525615, « Bien de remplacement – Sciage, séchage, planage du bois » (14 décembre 1995).

¹³ Voir ARC, Bulletins d'interprétation IT-79R3, « Déduction pour amortissement – Immeubles et autres structures » (24 mai 1991), paragr. 17 et 18; et IT-472, « Déduction pour amortissement – Biens de la catégorie 8 » (16 février 1981), paragr. 4 et 5.

Les biens non compris dans l'une des catégories 1, 2, 7, 9, 11, 17 et 30 et constitués par l'un des biens suivants :

- a) une structure que constitue de la machinerie ou du matériel de fabrication ou de transformation;
- b) des biens corporels faisant partie d'un immeuble et acquis uniquement aux fins suivantes :
 - i. entretenir, fournir un accès ou une sortie à de la machinerie ou du matériel;
 - ii. fabriquer ou transformer;
 - iii. toute combinaison des fins prévues par les sous-paragraphes i et ii;
- c) un édifice qui est un four, un réservoir ou une cuve, acquis aux fins de fabrication ou de transformation;
- d) un édifice ou autre structure, acquis après le 19 février 1973 et conçu pour conserver le fourrage ensilé sur une ferme;
- e) un édifice ou autre structure, acquis après le 19 février 1973 et conçu pour entreposer des fruits ou des légumes frais à un degré de température et d'humidité contrôlé et pour être principalement utilisé à cet entreposage par la personne qui les a cultivés ou pour elle;

[...]

[nos soulignements].

Dans ce contexte, un bâtiment qui est visé par l'un ou l'autre des biens décrits dans la catégorie 8, et qui n'est pas inclus dans la catégorie 1, qui est, soit directement ou indirectement, utilisé par lui principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location, pourrait être un bien visé à la catégorie 29 de l'annexe B du RI¹⁴. Ainsi, dans la mesure où le bâtiment remplit ces conditions et qu'il n'est pas utilisé dans le cadre d'activités agricoles, de pêche ou d'exploitation forestière¹⁵, il pourrait être un bien admissible au CII. Par ailleurs, nous avons déjà mentionné que nous partageons la position de l'ARC que l'on retrouve au paragraphe 10 du bulletin d'interprétation IT-145R à l'effet que certaines activités relatives à l'exploitation

¹⁴ Voir l'arrêt *Roy Legumex Inc. v. MNR*, 90 DTC 1858 (CCI).

¹⁵ Par exemple, un bien visé au paragraphe e de la catégorie 8 de l'annexe B du RI ne pourrait être inclus dans la catégorie 29 s'il est utilisé par la personne qui a cultivé les fruits ou les légumes.

forestière, dont celle relative au séchage du bois dans des fours, sont considérées comme des activités de fabrication ou de transformation¹⁶.

Question 8 – Activités forestières

Sciage de billes et de billons

Dans l'interprétation technique 05-010559¹⁷, datée du 20 février 2006, Revenu Québec a été appelé à déterminer si les activités d'une société qui consistent à scier des billes de bois pour en faire du bois de charpente et du bardeau sont des activités de foresterie, pour les fins de la déduction prévue à l'article 737.18.19 de la LI. Revenu Québec a alors conclu que cette activité n'est pas une activité de foresterie et a précisé ce qui suit :

En effet, la foresterie vise les activités qui ont pour objet la conservation, l'aménagement et la gestion du domaine forestier en vue de leur utilisation et de leur renouvellement. Aussi, la foresterie comprend la récolte de la matière ligneuse, mais non l'activité qui consiste au sciage de cette matière dans le but d'en faire du bois de charpente ou des produits semblables.

Vous nous demandez de confirmer que cette interprétation s'applique également dans le contexte du CII.

Ensachage des copeaux de bois

Dans l'interprétation technique 02-0103982¹⁸, datée du 6 juin 2002, la question posée à Revenu Québec était celle de savoir si l'acquisition d'une machine dont la seule fonction consiste à ensacher les résidus provenant du rabotage du bois par une société exploitant une scierie était un bien que la société utilise principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente. La machine à ensacher n'effectuait aucun triage des copeaux de bois. Les copeaux de bois étaient acheminés à l'aide d'un convoyeur de l'usine de sciage à une autre bâtisse où se trouvait la machine à ensacher. Lorsque la demande le justifiait, les copeaux de bois étaient ensachés. Autrement, ils étaient entreposés jusqu'à ce qu'ils soient ensachés ou vendus en vrac. Le coût de la machine était

¹⁶ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 08-005710, « Déduction relative aux entreprises de fabrication et de transformation dans les régions ressources » (10 juin 2009).

¹⁷ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 05-010559, « Activités exclue – Foresterie » (20 février 2006).

¹⁸ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 02-0103982, « Bien utilisé « principalement pour la fabrication ou la transformation » (6 juin 2002).

de 300 000 \$ et l'un des motifs d'acquisition était d'élargir la clientèle de la société pour les copeaux de bois.

Revenu Québec a répondu par l'affirmative à cette question, notamment parce que les copeaux de bois n'ont vraisemblablement pas la même valeur selon qu'ils soient vendus en vrac ou qu'ils soient ensachés et l'opération permet de faciliter la commercialisation de ce produit. Une telle activité qui consiste à accroître la valeur des copeaux ou à en faciliter l'usage par les consommateurs pourrait être considérée comme une activité de transformation. Revenu Québec a également mentionné ce qui suit :

[...] l'ensachage des copeaux de bois est une activité qui, somme toute, est l'équivalente de l'emballage d'un produit fini et à ce titre elle est considérée comme étant une partie intégrante des activités de fabrication ou de transformation de la société.

Vous désirez savoir si cette interprétation s'applique également dans le contexte du CII.

Sciage, séchage, rabotage, production de copeaux

Au paragraphe 10 du bulletin d'interprétation IT-145R, l'ARC prévoit qu'une exploitation forestière ne comprend pas les activités qui ont lieu après la livraison des billes aux scieries, aux usines de pâtes à papier, aux usines de contreplaqués ou à tout autre endroit semblable de transformation des billes. Les activités suivantes sont toutes considérées comme des activités de fabrication ou de transformation :

- a) l'activité d'une scierie qui consiste à scier les billes pour en faire du bois de charpente;
- b) le séchage du bois de charpente dans des fours avant l'expédition;
- c) les activités de rabotage du bois de charpente d'une usine;
- d) la production de copeaux de bois au stade du sciage et au stade du rabotage;
- e) les activités semblables.

L'ARC mentionne également à ce même paragraphe du bulletin d'interprétation que l'utilisation de bulldozers et de remorqueurs de billes à l'usine fait partie des activités de transformation.

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour ces types d'activités peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 8

En ce qui a trait aux interprétations émises à l'égard du sciage de billes et de billons et à l'ensachage des copeaux de bois, nous sommes d'avis qu'elles s'appliquent dans le contexte du CII.

Étant donné que nous avons déjà mentionné que nous partageons la position de l'ARC que l'on retrouve au paragraphe 10 du bulletin d'interprétation IT-145R relativement à certaines activités relatives à l'exploitation forestière, les biens qui sont utilisés principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location pourraient être des biens admissibles au CII.

Question 9 – Œufs, engrais biologiques et moulée pour volailles

Dans l'interprétation technique 02-0108304¹⁹, datée du 10 janvier 2003, Revenu Québec a eu à déterminer si certaines activités pouvaient se qualifier à titre d'activités admissibles pour les fins du congé pour les PME manufacturières des régions ressources éloignées. Plus précisément, les sociétés visées exploitaient une entreprise dont les activités étaient les suivantes :

1. mirer, laver, classer, trier et vaporiser les œufs soit produits par une personne liée à la société, soit produits tant par une personne liée qu'une personne non liée à la société;
2. fabrication d'engrais biologique à partir de résidus provenant de poulaillers;
3. fabrication de moulée pour volailles et l'entièreté de la production était vendue à une société à laquelle la société est liée.

Revenu Québec a répondu que les activités d'une société qui consistent à mirer, laver, classer, trier et vaporiser les œufs sont des activités qui se rapportent à la transformation de produits plutôt qu'à l'exploitation agricole proprement dite. Revenu Québec a également conclu que les activités d'une société qui consistent

¹⁹ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 02-0108304, « Congé fiscal pour les PME manufacturières – œufs » (10 janvier 2003).

à fabriquer de l'engrais biologique à partir de résidus de poulaillers de même que celles qui consistent à fabriquer de la moulée pour volailles sont des activités admissibles pour les fins du congé pour les PME manufacturières des régions ressources éloignées.

Le bulletin d'interprétation IT-145R mentionne également que le lavage, le classement, le triage et la vaporisation des œufs sont des activités de transformation.

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour ces types d'activités peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 9

Dans l'interprétation à laquelle vous référez, les activités effectuées par une société l'étaient à l'égard d'œufs qui étaient produits par une autre entité. Dans ce contexte, les activités de mirage, de lavage, de classement, de triage et de vaporisation étaient isolées du processus agricole de production des œufs. Même si nous demeurons d'avis que ces activités sont généralement considérées comme des activités de transformation, elles n'en demeurent pas moins des activités agricoles lorsqu'elles s'inscrivent dans le processus agricole qui consiste en l'élevage de poules en vue de produire des œufs. Il faut donc pouvoir dissocier l'activité de transformation exercée de celles relatives au processus agricole pour que les biens utilisés dans l'activité de transformation puisse être considérés comme étant admissibles au CII.

Question 10 – Congélation d'aliments et réfrigération

L'ARC a eu à se prononcer, dans l'interprétation technique 9523777²⁰ datée du 3 novembre 1995, sur l'admissibilité d'une société à la déduction pour bénéfices de fabrication et de transformation à l'égard de la conservation des aliments surgelés. La question était essentiellement de savoir si le fait de conserver des aliments surgelés dans des congélateurs constitue de la fabrication ou de la transformation de marchandises en vue de la vente. La société ne faisait pas de la congélation des aliments mais conservait des aliments congelés ou surgelés par quelqu'un d'autre.

²⁰ ARC, Interprétation technique 9523777, « BFT – Congélation » (3 novembre 1995).

L'ARC a indiqué à plusieurs reprises que le fait de congeler des biens et de les conserver à une température de congélation était de la transformation pour les fins de l'article 125.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.) mais que conserver des aliments congelés par quelqu'un d'autre n'était pas de la transformation.

De même, dans l'interprétation technique 9636075²¹, l'ARC a mentionné qu'elle était d'avis que l'expédition d'un produit périssable à un entrepôt de réfrigération ainsi que la réfrigération de ce produit pourraient constituer des activités de fabrication et de transformation si ces activités sont exercées par le contribuable qui fabrique ou transforme le produit.

Vous nous demandez de confirmer que, de façon générale, un bien utilisé afin de congeler des biens et de les conserver à une température de congélation, ainsi qu'un bien utilisé pour la réfrigération de biens fabriqués et transformés par un contribuable, peut constituer un bien utilisé pour la transformation pour les fins du CII.

Réponse 10

La jurisprudence nous a permis de développer les conditions qui devaient être présentes pour que l'on considère qu'un bien a été transformé. Ainsi, pour qu'il y ait « transformation », la première condition est qu'il doit y avoir eu un changement (physique ou chimique) dans la forme, dans l'apparence ou dans d'autres caractéristiques du bien soumis aux activités de transformation. La deuxième condition est à l'effet que le bien doit être devenu plus attrayant pour la revente à la suite des activités de transformation²².

À l'instar de la position de l'ARC, nous sommes d'avis que la congélation des biens et leur conservation à une température de congélation est un processus de transformation qui consiste en une modification physique des aliments, soit un arrêt de la multiplication des bactéries et à l'égard duquel le bien devient un produit fini lorsqu'il quitte l'entrepôt où il a été congelé. Ainsi, les congélateurs et autres équipements servant à la conservation pourraient être des biens admissibles au CII compte tenu qu'ils pourraient être inclus dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI. Par ailleurs, la même conclusion s'applique pour un bien utilisé pour la réfrigération de biens fabriqués et transformés par un contribuable pour autant que ces activités ne soient pas intégrées dans une entreprise agricole.

²¹ ARC, Interprétation technique 9636075, « BFT – Réfrigération » (16 janvier 1997).

²² Voir l'arrêt *Tenneco Canada Inc. v. The Queen*, 91 DTC 5207 (CFA).

Question 11 – Emballage

Dans la décision *Produits L.B. (1987) Ltée c. La Reine* [93 DTC 1535], la Cour canadienne de l'impôt a eu à déterminer si une emballeuse, des étagères et des sacs d'emballage servaient à des activités de fabrication et de transformation pour les fins du crédit d'impôt à l'investissement fédéral et pour les fins de la déduction pour amortissement. La société était un fabricant de nourriture pour animaux de ferme et animaux domestiques. La cour a conclu que l'opération d'emballage est une activité de fabrication ou de transformation lorsqu'elle se trouve à la fin de la ligne de production de marchandises. Les étagères, dans la mesure où elles servent à ranger les sacs d'emballage, font partie des activités de fabrication et de transformation.

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés pour l'emballage de biens transformés ou fabriqués destinés à la vente ou à la location peuvent généralement être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 11

L'emballage suscite une certaine équivoque quant à savoir s'il est une activité essentielle à celle de fabrication et de transformation ou s'il s'agit plutôt d'une activité relative à l'expédition ou au transport de produits finis.

Comme confirmé dans la décision *Produits L.B. (1987) Ltée*, l'emballage n'est pas en soi une activité de fabrication ou de transformation. Cependant, pour que l'on puisse considérer que l'activité d'emballage en est une de fabrication, elle doit être considérée comme étant la dernière phase des activités de fabrication ou de transformation d'un bien destiné à la vente ou à la location. Par ailleurs, d'autres causes ont avancé la notion d'« entreprise intégrée » à la fabrication et la transformation qui vise à faire en sorte qu'une étape particulière est considérée comme étant exercée directement dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation lorsqu'elle constitue une partie essentielle et intégrante du processus de fabrication et de transformation, et ce, même si aucun changement dans la forme ou la caractéristique du bien ne survient au cours de cette étape. Il semble donc que le processus de fabrication et de transformation doit être évalué

dans son ensemble et non en séparant chacune des étapes requises pour la fabrication ou la transformation d'un bien destiné à la vente ou à la location²³.

S'il s'avère que les activités d'emballage constituent une étape essentielle du processus de fabrication ou de transformation d'un bien destiné à la vente ou à la location, les biens utilisés pour effectuer ces activités pourraient être des biens admissibles au CII.

Question 12 – Préparation de bouquets de fleurs et d'arrangements floraux

Dans l'interprétation technique 03-0100614²⁴, datée du 10 avril 2003, Revenu Québec devait déterminer si les activités d'une société opérant un commerce de fleurs constituaient des activités de fabrication ou de transformation, pour les fins de la déduction pour les PME manufacturières des régions ressources éloignées prévue aux articles 737.18.18 et suivants de la LI. Revenu Québec était alors d'avis que les activités de la société qui consistent à vendre au détail, entre autres des fleurs coupées et des arrangements floraux, sont essentiellement de la vente au détail. Revenu Québec a toutefois précisé ce qui suit :

[...] quoique les activités de la société qui consistent à préparer des arrangements floraux puissent être considérées isolément comme des activités de fabrication ou de transformation, il n'en demeure pas moins que l'essentiel des activités d'une société qui fait le commerce de fleurs est la vente au détail.

Vous nous demandez de confirmer que les biens utilisés dans la préparation des arrangements floraux peuvent être considérés comme des biens utilisés pour la fabrication ou la transformation au sens du CII.

Réponse 12

La catégorisation des activités de fleuristes selon le système de classification des industries de l'Amérique du Nord (SCIAN) est prévue à la rubrique *Magasins de vente au détail divers*. Comme mentionné précédemment, on entend généralement par transformation d'une marchandise, la technique de préparation, de manipulation ou toute autre activité destinée à produire une transformation

²³ Voir les arrêts : *Lomex Inc. c. MRN*, 92 DTC 2246 (CCI) (confirmée par CFTD, 98 DTC 6588); *Coca-Cola Ltd v. MNR*, 84 DTC 6081 (CFA); *Fafard & frères Ltée c. SMRQ*, 2000 R.D.F.Q. 242 (CQ) (renversée en CAQ, 2007 QCCA 1317).

²⁴ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 03-0100614, « Entreprises de fabrication ou de transformation – fleuriste » (10 avril 2003).

- 18 -

physique ou chimique dans un article ou dans une substance, autre que la transformation résultant du processus de croissance naturelle. On doit donc évaluer les activités selon les deux critères suivants :

- le traitement appliqué aux produits doit les rendre plus commercialisables;
- les produits doivent subir un changement de forme, d'apparence ou de nature.

Dans le contexte des activités exécutées par un fleuriste, toutes les activités reliées à l'entretien et à la conservation des fleurs (par exemple l'arrosage et la fertilisation) sont des activités accessoires à la vente de fleurs, qui n'est pas en soi une activité de fabrication ou de transformation. Ainsi, nous sommes d'avis que seule l'activité relative à la préparation d'arrangements floraux crée un produit plus commercialisable et qu'un changement de forme survient dans le cadre de cette activité. Ainsi, lorsque cette activité exige l'utilisation d'équipements qui seraient compris dans la catégorie 8 de l'annexe B du RI, ils pourraient être inclus dans la catégorie 29 et par conséquent pourraient donner ouverture au CII.

Nous vous prions de nous excuser de notre retard à vous répondre et espérons le tout à votre satisfaction.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises