



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPEDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRETATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

**DATE** : LE 26 SEPTEMBRE 2012

**OBJET** : **CREDIT D'IMPOT POUR INVESTISSEMENT – CHAINE DE RESTAURANTS**  
**N/REF. : 12-014249-001**

---

La présente a pour but de donner suite à votre courriel du \*\*\*\*\*, dans lequel vous nous faites part de certaines questions à l'égard \*\*\*\*\* concernant une chaîne de restaurants, ci-après désignée « Groupe », qui réclame le *Crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation*, ci-après désigné « CII », pour des équipements de cuisine.

## Faits

Les faits que vous nous avez présentés sont les suivants :

- Groupe possède une cuisine centrale pour l'ensemble de ses restaurants.
- \*\*\*\*\*
- Aussi, les comptoirs de Groupe offrent aux clients des produits prêts à emporter cuisinés à la cuisine centrale.
- Au cours des années 2009 et 2010, des restaurants de Groupe ont réclamés le CII sur certains équipements de cuisine.
- Particulièrement pour une des sociétés, Revenu Québec a refusé une partie du CII, entre autres, sur les biens suivants :
  - fours à micro-ondes \*\*\*\*\*, modèle industriel, comprenant la fonction « *rethermalisation* » (en litige dans plusieurs dossiers);
  - système de récupérateur de graisse;

- 
- comptoirs en acier inoxydable, feuilles derrière le comptoir, comptoir avec lavabo, dessus de comptoir;
  - meubles près des plaques, support à couteaux;
  - machine à glace;
  - système de réfrigération;
  - tablettes et poteaux pour chambre froide, etc.

### Questions

- 1) Est-ce que le fait de réchauffer ou de rôtir un mets déjà préparé ou un aliment précuit ou bien d'en terminer la cuisson est une activité de transformation?
- 2) À quel moment se termine la transformation d'un aliment ou d'un mets?
- 3) Est-ce que le matériel auxiliaire ou accessoire, utilisé soit pour l'entretien des équipements de cuisine (par exemple : récupérateur de graisse) ou bien comme complément à une opération de préparation d'aliments (par exemple : tablette au dessus d'un comptoir de travail ou d'une friteuse), peut être considéré comme du matériel de fabrication et transformation?

### Opinion

À la lumière de la jurisprudence et de la position véhiculée par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC »<sup>1</sup>, il est acquis que la préparation des repas dans les restaurants est une activité de fabrication ou de transformation. Or, le questionnement est la détermination du moment où cesse cette activité dans le contexte où la détention même de matières périssables exige un traitement ou un soin particulier. Par ailleurs, on comprend que ce genre d'activités comporte une partie qui est relative à la prestation d'un service pour lequel on ne peut considérer qu'il s'agit d'une activité de fabrication ou de transformation.

La définition de l'expression « fabrication ou transformation » doit être appréciée selon chaque situation. Les tribunaux ont conclu qu'elle devait être interprétée selon le langage

---

<sup>1</sup> Bulletin d'interprétation IT-145R *Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada – Taux réduit de l'impôt sur les sociétés* (daté du 9 janvier 2004), notamment au paragraphe 43 intitulé **Restaurants et débits d'aliments « à emporter »**.

---

courant et qu'ainsi une définition technique ou une signification particulière ne serait pas appropriée. Or, les deux critères développés par la jurisprudence sont :

- premièrement, les produits assujettis à l'opération doivent subir un changement de forme, d'apparence ou d'autres caractéristiques;
- deuxièmement, le produit doit devenir plus commercialisable<sup>2</sup> ».

Par ailleurs, en ce qui a trait au changement de forme, d'apparence ou autres caractéristiques, il faut que le produit original change d'état<sup>3</sup>.

Pour répondre à votre première question, il semble acquis qu'un aliment ou un mets est transformé lorsqu'il a atteint l'étape permettant qu'il puisse être vendu. Le client à qui est destiné l'aliment ou le mets, par exemple un restaurant faisant partie d'une même chaîne de restaurants ou encore un consommateur, va déterminer si la transformation est complétée. Si l'on conclut qu'il est rendu à l'étape où il peut être vendu, toutes autres manipulations survenant après cette étape ne pourront être considérées comme étant une activité de fabrication ou transformation; elles seront plutôt considérées comme étant une activité relative à la fourniture d'un service.

Dans ce contexte, le fait de réchauffer un aliment ou un mets, qui aurait par ailleurs pu être vendu sans qu'il ne le soit, ne modifie pas l'apparence ou la forme et ne peut être considéré comme étant une activité de transformation. Il en est autrement lorsque l'on complète la cuisson, qu'on rôtit un mets précuit, on complète ainsi sa transformation physique et on peut ainsi qualifier cette activité de transformation. Or, pour qu'un équipement puisse être considéré comme étant principalement utilisé dans une activité de fabrication ou de transformation, on doit généralement se référer à la fraction du temps pendant laquelle il est utilisé dans le cadre de ces activités<sup>4</sup>.

En ce qui a trait au matériel auxiliaire ou accessoire, il réfère à celui qui est acquis afin d'être utilisé dans les activités de fabrication ou de transformation. Le bulletin d'interprétation IT-147R3<sup>5</sup> prévoit que le matériel auxiliaire comprend notamment les meubles et les appareils, le matériel de réparation et d'entretien et les

---

<sup>2</sup> Voir l'arrêt *Federal farms Ltd v. MNR* 67 DTC 5311 (CSC).

<sup>3</sup> Voir l'arrêt *Harvey C. Smith Drugs Limited v. The Queen* 95 DTC 5026 (CAF).

<sup>4</sup> Voir le bulletin d'interprétation émis par l'ARC, auquel nous souscrivons, IT-147R3 – *Déduction pour amortissement - Amortissement accéléré des machines et du matériel de fabrication et de transformation* (daté du 14 septembre 1992), au paragraphe 11. De plus, le paragraphe 13 prévoit que :

« Dans certains cas, il peut être difficile d'établir le temps d'utilisation d'un élément de matériel donné dans la fabrication ou la transformation des marchandises destinées à la vente ou à la location et de celles qui ne sont pas destinées à la vente ou à la location. Dans ces circonstances, on acceptera toute méthode raisonnable servant à déterminer l'utilisation principale du matériel. »

<sup>5</sup> Voir le paragraphe 9 du bulletin d'interprétation précité.

---

extincteurs d'incendie. De plus, on y précise que les meubles et le matériel que le contribuable acquiert pour les utiliser surtout aux fins d'activités comme la vente, la distribution et l'administration, et qui ne sont pas destinés aux activités de fabrication ou de transformation, ne sont pas des biens qui peuvent être inclus dans la catégorie 29.

Or, dans le contexte de restauration, la Loi sur les produits alimentaires (L.R.Q., c. P-29) et le Règlement sur les aliments (R.R.Q., c. P-29, r. 1), ci-après désigné « RA », prévoient des exigences relativement à l'utilisation de matériel et d'installations permettant le nettoyage et la désinfection de manière à ne pas contaminer les produits<sup>6</sup>. Quant aux règles sanitaires que l'on retrouve à la section 1.4 du RA, elles servent de balises afin d'assurer que le produit vendu n'est pas impropre à la consommation humaine. Ces exigences ne font pas automatiquement en sorte que tout équipement ou structure qui est relié à la fabrication ou transformation d'aliments soit un bien utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente<sup>7</sup>. Toutefois, dans la mesure où un équipement est principalement relié au processus de fabrication ou de transformation d'aliments destinés à la vente, il pourrait être visé à l'un des paragraphes *a* ou *b* de la catégorie 8 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (R.R.Q., c. I-3, r. 1), ci-après désigné « RI », et ainsi être inclus dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI, le rendant possiblement admissible au CII s'il remplit par ailleurs les autres conditions d'admissibilité prévues à l'article 1029.8.36.166.40 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), plus particulièrement à la définition de l'expression « bien admissible ».

À la lumière de la jurisprudence, les critères sur lesquels on devrait se baser pour établir si un bien est utilisé directement ou indirectement dans la fabrication ou la transformation devraient avoir pour fondement les éléments suivants :

« [...] l'évaluation ou l'appréciation des composantes essentielles à la bonne marche d'une exploitation manufacturière doit prendre en compte certains biens qui, à première vue ne sont pas essentiels de façon absolue, mais le deviennent dans un contexte où l'environnement, la qualité de vie des travailleurs, la productivité, la qualité de production sont des éléments de plus en plus essentiels à la survie d'une entreprise. Conséquemment, je ne crois pas qu'un bien ou un ensemble de biens

---

<sup>6</sup> L'article 1 de la Loi sur les produits alimentaires définit le mot « produit » de la façon suivante : « un produit agricole, un produit marin, un produit d'eau douce, un produit laitier, un succédané de produit laitier ou un aliment; »

<sup>7</sup> Cependant, l'équipement acquis pour respecter ces exigences n'a pas l'obligation d'ajouter quelque chose au bien produit ou au processus de fabrication ou de transformation pour être possiblement visé à la catégorie 29. Le fait d'être obligé d'acquérir des équipements, antipollution par exemple, pour pouvoir poursuivre ses propres activités de fabrication ou de transformation serait suffisant en soi.

---

utilisés dans une exploitation dont la vocation est la production et la transformation doivent être évalués hors de son contexte et en fonction essentiellement de l'importance d'une contribution active et continue.

Si un bien est mis ou peut être mis à contribution de façon ponctuelle en apportant un apport positif et utile, voire même indispensable en certaines circonstances, [...] il doit être qualifié comme étant directement associé à la production<sup>8</sup> ».

Dans le contexte que vous nous avez décrit, soit que Groupe possède une cuisine centrale pour l'ensemble de ses restaurants où on y prépare plus d'une centaine de produits qui composent la grande variété du menu, et que les comptoirs de Groupe offrent aux clients des produits prêts à emporter cuisinés à la cuisine centrale, nous sommes d'avis que l'activité exercée par les comptoirs de Groupe est davantage reliée à la fourniture d'un service plutôt qu'à la fabrication ou la transformation.

Cependant, s'il s'avère que certains des biens vendus doivent subir une transformation avant que les comptoirs de Groupe puissent les vendre aux clients, les biens énumérés dans votre demande devraient, pour pouvoir être possiblement inclus dans les biens visés aux paragraphes *a* ou *b* de la catégorie 8 de l'annexe B du RI, les rendant ainsi possiblement admissibles au CII, être principalement utilisés dans le cadre d'activités de fabrication ou de transformation, et cela, même s'ils sont mis à contribution de façon ponctuelle en apportant un apport positif et utile, voire même indispensable en certaines circonstances, dans le processus de fabrication ou de transformation.

Les biens que vous avez énumérés dans votre demande pourraient être mis à contribution de façon ponctuelle en apportant un apport positif et utile, voire même indispensable en certaines circonstances. Cependant, certains d'entre eux méritent que l'on formule quelques précisions.

Les fours à micro-ondes (même s'ils comprennent la fonction « *rethermalisation* »<sup>9</sup>) devraient être principalement utilisés dans le cadre de la cuisson des aliments pour qu'ils puissent être visés par le paragraphe *a* de la catégorie 8 de l'annexe B du RI et ainsi être inclus dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI, les rendant possiblement admissibles

---

<sup>8</sup> *Scierie St-Elzéar Inc. c. La Reine*, [2003] DTC 9 (CCI), aux paragraphes 46 et 47.

<sup>9</sup> <http://www.rethermsystems.com/index.htm>: **RETERM** or **RE THERMALIZATION** – a process whereby cooked food that is cold is reheated to serving temperature. Also called Regeneration or Regen for short.

---

au CII<sup>10</sup>. En effet, le simple fait de réchauffer des aliments déjà cuits ne constitue pas une activité de fabrication ou de transformation.

Les comptoirs et les meubles doivent faire l'objet d'une analyse quant à savoir s'ils sont reliés à la fabrication ou la transformation des aliments. S'ils sont principalement utilisés dans le cadre d'activités qui ne peuvent être qualifiées de fabrication ou de transformation, par exemple un comptoir qui sert pour le déballage et le montage dans des plats de service, ne pourront pas être visés par le paragraphe *a* de la catégorie 8 de l'annexe B du RI et donc non inclus dans la catégorie 29 de cette annexe<sup>11</sup>.

La machine à glace, de par sa fonction même de changement de l'eau en un solide dur et translucide, est un bien qui pourrait être visé par le paragraphe *a* de la catégorie 8 de l'annexe B du RI et donc pourrait être inclus dans la catégorie 29 si elle est utilisée principalement pour la fabrication d'articles destinés à la vente. Si la glace ne sert qu'aux fins du service fourni aux clients du restaurant et qu'elle ne fait l'objet d'aucune vente en tant que telle, ou n'est pas une composante d'un bien destiné à la vente, elle ne pourra pas être incluse dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI.

En ce qui a trait au système de réfrigération, aux tablettes et poteaux pour chambre froide, et autres biens du même genre, pour pouvoir être inclus dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI, ils doivent être principalement utilisés dans les activités de fabrication ou de transformation d'articles destinés à la vente<sup>12</sup>. À cet égard, il faut distinguer l'utilisation qui en est faite puisque la conservation d'un bien<sup>13</sup> de façon à éviter sa

---

<sup>10</sup> *Versa Services Ltd., Major Foods Limited and Versabec Inc. v. MNR*, 92 DTC 1769 (CCI), sur l'aspect de l'utilisation du four à micro-ondes, le juge Bonner s'est exprimé ainsi :

« In my view the mere heating of a hamburger, hotdog or slice of pizza does not effect the sort of physical change that Reed, J. (dans la cause *Harvey C. Smith Drugs Limited* précité) held to be a prerequisite to a finding that processing had taken place. It was not shown that the form, characteristics or appearance of the hamburger or other product was changed by the heating process. The product was simply made warm. [...] The change in temperature effected by the use of the microwave oven is so minor that it cannot be regarded as processing within the meaning of the provisions now in question. ».

(Nos ajouts entre parenthèses)

<sup>11</sup> Les systèmes de récupérateur de graisse pourraient être considérés comme un équipement accessoire aux activités de fabrication ou de transformation. Voir à cet effet l'interprétation 9642327 de l'ARC, *Traitement fiscal des eaux usées*, datée du 24 février 1997, à laquelle nous souscrivons.

<sup>12</sup> Voir le bulletin d'interprétation IT-145R précité, au paragraphe 26. Ce paragraphe prévoit notamment que la réception et l'emmagasinage des matières premières sont des activités admissibles lorsqu'il s'agit de déterminer le capital utilisé dans la fabrication et la transformation.

<sup>13</sup> Voir les interprétations émises par l'ARC et à l'égard desquelles nous souscrivons. La position de l'ARC est que le fait de conserver des aliments congelés alors que le contribuable n'a pas lui-même congelé lesdits aliments, n'est pas considéré comme étant une activité de transformation des aliments : 9525137 – Investment tax credit (du 8 janvier 1996); 95-23777 – BFT-congélation (du 3 novembre 1995) et 2008-0293291E5 – Classification of a freezer plant (du 4 mars 2009).

\*\*\*\*\*

- 7 -

---

détérioration n'est pas considérée comme étant une activité de fabrication ou de transformation<sup>14</sup>.

Par ailleurs, en complément, nous désirons vous informer qu'une autre interprétation (12-014487-001) traitant du CII pour le secteur de la restauration sera émise sous peu.

---

<sup>14</sup> Les interprétations mentionnées à la note précédente sont fondées sur la cause *B.C. Ice and Cold Storage Ltd. v. MNR*, 81 DTC 508 (TRB).