



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 20 SEPTEMBRE 2013

OBJET : **FRAIS CANADIENS D'EXPLORATION**
N/RÉF. : 13-016735-001

Nous donnons suite à votre courriel ***** concernant la qualification de certaines dépenses à titre de « frais canadiens d'exploration », ci-après désignés « FCE », au sens de l'article 395 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Plus spécifiquement, vous souhaitez savoir si les frais énumérés à l'article 70 du Règlement sur les substances minérales autres que le pétrole, le gaz naturel et la saumure (RLRQ, chapitre M-13.1, r. 2), ci-après désigné « RSM », constituent des FCE selon le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI¹.

L'article 70 du RSM énonce les frais afférents aux travaux prévus à l'article 69 du RSM. Ces travaux sont exigés périodiquement d'un titulaire d'un droit minier par le ministère des Ressources naturelles :

« **69.** Le titulaire d'un claim, d'un permis d'exploration minière, d'une concession minière visée à l'article 119 de la Loi ou d'un permis de recherche de substances minérales de surface doit effectuer un ou plusieurs des travaux suivants :

1° les études d'évaluation technique sous le contrôle d'un professionnel qualifié;

¹ Si tel était le cas et qu'ils étaient engagés à l'égard d'une ressource minérale au Québec, les frais énoncés à l'article 70 du RSM pourraient se qualifier de « frais admissibles » au crédit d'impôt relatif à des ressources minières, pétrolières et gazières ou autres prévu par la LI.

2° les travaux de recherche et d'examen d'affleurements rocheux et de blocs erratiques;

3° les travaux de levés géologiques, géophysiques ou géochimiques à des fins de recherche minière sous le contrôle d'un professionnel qualifié, y incluant les travaux de coupe de lignes requis pour ces levés lorsque de tels travaux sont déclarés et rapportés avec les résultats du levé pour lequel ils ont été effectués;

4° le décapage de roc et les excavations en terrain meuble et dans le roc;

5° les travaux d'échantillonnage, y compris les analyses les accompagnant, ainsi que les travaux d'ouverture d'un front de taille d'un terrain de pierres dimensionnelles pour fins d'étude;

6° les trous de sondage forés de façon à fournir des carottes, des boues ou des fragments de roche et les analyses de ces carottes, boues ou fragments ainsi que la mesure et l'enregistrement des données le long des trous forés sous le contrôle d'un professionnel qualifié;

7° les recherches et essais sur les échantillons provenant du terrain qui fait l'objet du droit minier lorsque ces recherches ou ces essais sont faits par un laboratoire, une station d'essai ou une équipe sous le contrôle d'un professionnel qualifié en vue de contribuer à la découverte ou au perfectionnement des procédés techniques d'exploration;

8° les études technico-économiques portant sur la pré-faisabilité ou la faisabilité sous le contrôle d'un professionnel qualifié;

9° les travaux d'arpentage du périmètre du terrain faisant l'objet du droit minier et les travaux de localisation des terrains faisant l'objet d'un bloc de claims effectués dans le but de les convertir ou de les substituer en claims désignés sur carte;

10° pour l'application de l'article 119 de la Loi, les travaux d'exploitation effectués sur le terrain faisant l'objet de la concession minière;

11° les travaux de réaménagement et de restauration, à l'exception de ceux qui, lorsque requis, n'ont pas été effectués selon les exigences d'un plan de réaménagement et de restauration imposé par la loi; les travaux

de réaménagement et de restauration doivent cependant avoir été effectués sur un terrain sur lequel des travaux visés aux paragraphes 2, 4, 5 ou 10 ont déjà été déclarés dans un rapport de travaux et le ministre ne doit pas avoir refusé ces travaux en application des articles 74, 97, 120 ou 138 de la Loi;

12° les mesures de sécurité prescrites à la section II du chapitre IX du présent règlement et, lorsqu'il y a cessation des activités minières, les mesures de protection nécessaires pour prévenir tout dommage pouvant résulter de cette cessation.

Les travaux visés aux paragraphes 2, 4 et 5 du premier alinéa doivent être effectués sous le contrôle d'un professionnel qualifié dans les cas prévus aux articles 73, 81 et 82.

70. Les frais afférents aux travaux prévus à l'article 69 sont les suivants:

- 1° le coût des entrepreneurs et des experts-conseils;
- 2° les coûts de la main-d'œuvre et ceux liés à la supervision sur le terrain;
- 3° les coûts pour la fourniture et la location d'équipements;
- 4° les frais de déplacement du personnel et du matériel à destination et en provenance du terrain où s'exécutent les travaux;
- 5° les frais de nourriture et de logement du personnel;
- 6° les coûts de construction des chemins d'accès temporaires;
- 7° les coûts des essais et des analyses chimiques faits à des fins de recherche de substances minérales;
- 8° les coûts de production des rapports, des plans et des cartes;
- 9° les coûts de transport des carottes de sondage et des échantillons;

10° les frais d'amortissement comptables des équipements utilisés sur le terrain jusqu'à concurrence de 10 % de l'ensemble des frais afférents aux travaux déclarés et rapportés.

Ces frais doivent être appuyés de pièces justificatives qui doivent être fournies au ministre sur demande. »

Opinion

La qualification d'une dépense à titre de FCE selon l'article 395 de la LI est une question de fait qui ne peut être établie qu'après un examen de l'ensemble des faits pertinents à une situation. Il nous est donc difficile de nous prononcer de manière certaine à l'égard des seuls éléments qui sont énoncés dans votre demande. Cela dit, nous sommes en mesure de vous soumettre quelques commentaires généraux sur les conditions qu'une dépense doit remplir pour se qualifier de FCE en vertu du paragraphe *c* de l'article 395 de la LI.

Frais qui se qualifient selon le paragraphe c de l'article 395

Les FCE d'un contribuable, selon cette disposition, sont les frais qu'il a engagés pour :

- déterminer l'existence d'une ressource minérale au Canada;
- situer une telle ressource; ou
- en déterminer l'étendue ou la qualité.

C'est donc le but ou l'objet de la dépense qui permet à celle-ci de se qualifier pour l'application du paragraphe *c* de l'article 395². La jurisprudence mentionne que la dépense doit avoir été engagée dans le but d'ajouter à la connaissance de cette ressource minérale³.

De plus, le paragraphe *c* de l'article 395 énonce spécifiquement certains types de frais engagés pour des travaux pouvant se qualifier de FCE. Cette énumération n'est toutefois pas exhaustive et d'autres types de frais pourraient aussi se qualifier. Les frais qui sont énoncés sont les frais engagés pendant les activités suivantes :

² Cette condition du paragraphe *c* de l'article 395 est généralement décrite comme étant un « test d'objet » ou un « test d'intention » (*purpose test*) dans les interprétations techniques de l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », et la jurisprudence fiscale.

³ *Mickleborough c. La Reine*, 99 DTC 47 (CCI); *Journée d'études fiscales 2011*, Fondation canadienne de fiscalité, « Table ronde sur la fiscalité fédérale », à la question 12.

-
- la prospection;
 - les études géologiques, géophysiques ou géochimiques;
 - le forage et le creusage de tranchées ou de trous d'exploration ou l'échantillonnage préliminaire.

Frais exclus

Par ailleurs, certains frais sont expressément exclus par le paragraphe *c* de l'article 395 :

- les frais engagés pour le forage ou le parachèvement d'un puits de pétrole ou de gaz, la construction d'une voie d'accès temporaire à un tel puits ou la préparation d'un emplacement à l'égard d'un tel puits;
- les frais canadiens de mise en valeur⁴;
- une dépense que l'on peut raisonnablement relier à une mine située dans la ressource minérale qui a atteint le stade de la production en quantité commerciale raisonnable ou à une extension réelle ou éventuelle d'une telle mine.

De plus, des restrictions générales à la définition de FCE sont prévues à l'article 396 de la LI. Deux de ces restrictions sont plus pertinentes relativement à la présente demande, soit les restrictions des paragraphes *c* et *c.1*, qui prévoient que les « frais canadiens d'exploration » ne comprennent pas « un montant [...] inclus dans le coût en capital, pour le contribuable, d'un bien amortissable d'une catégorie prescrite » ainsi que « des frais qui représentent le coût ou une partie du coût, pour un contribuable, d'un bien amortissable d'une catégorie prescrite acquis après le 31 décembre 1987 ».

Frais afférents

En ce qui concerne les frais afférents à l'exploration minière, Revenu Québec a déjà émis une opinion selon laquelle les frais accessoires aux travaux d'exploration pouvaient aussi se qualifier de FCE sous le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI parce qu'ils étaient nécessaires à la conduite de ces travaux. L'opinion portait plus spécifiquement sur les frais de logement à l'hôtel et les frais de repas d'un géologue, mais le principe qui y est énoncé peut s'étendre à d'autres types de frais :

⁴ Article 408 de la LI.

« Les coûts relatifs à l'hébergement et aux repas sur un site d'exploration minier peuvent se qualifier de frais canadiens d'exploration, malgré qu'ils soient accessoires aux travaux spécifiques d'exploration qui visent à déterminer l'existence d'une ressource minérale au Canada, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité. Cela serait le cas, par exemple, si le contribuable qui effectue l'exploration doit assurer l'hébergement et les repas de ses employés sur le site ou à proximité de celui-ci afin de réaliser les travaux d'exploration. Il en serait de même s'il devait fournir ces services à des employés d'un sous-traitant réalisant de tels travaux. En effet, malgré que ces frais puissent être considérés comme étant accessoires, il n'en demeure pas moins qu'ils sont nécessaires pour la conduite de ces travaux.

Les coûts relatifs à l'hébergement et aux repas engagés hors d'un site d'exploration peuvent, eux aussi, se qualifier de frais canadiens d'exploration. Le fait que le géologue effectue ses travaux au siège social du partenaire canadien qui est situé à Montréal n'entache pas la qualification des frais de logement et de repas à titre de frais canadiens d'exploration⁵. » [notre soulignement]

Nous sommes donc d'avis, de manière générale, que des frais accessoires à des travaux d'exploration engagés pour déterminer l'existence d'une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité, peuvent se qualifier de FCE sous le paragraphe c de l'article 395 de la LI lorsqu'ils sont nécessaires à la conduite des travaux (sous réserve, évidemment, des exclusions prévues à la LI précédemment mentionnées).

Un autre exemple de frais accessoires s'étant qualifiés se retrouve dans une interprétation technique de l'ARC, en réponse à une question sur l'admissibilité des frais engagés à l'égard de travaux visant à rendre un site minier plus sécuritaire pour permettre aux géologues de poursuivre l'exploration du site. La position de l'ARC à cet égard est d'accepter, en général, à titre de « frais d'exploration canadiens » les frais engagés dans le but d'assurer la sécurité et la protection du personnel et du matériel servant aux activités qui sont directement liées à l'exploration (dans la mesure où les exclusions de la législation fiscale fédérale ne s'appliquent pas)⁶.

⁵ *Journée d'études fiscales 2011, supra* note 3.

⁶ Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2005-0149651E5, « CEE/FEC » (20 juin 2006) (CCH, Tax Window Files).

Ainsi, de manière générale et sous réserve que des informations supplémentaires en regard d'une situation spécifique nous soient soumises, nous considérons que la plupart des frais afférents énoncés à l'article 70 du RSM, s'ils sont accessoires à des travaux d'exploration qui se qualifient de FCE en vertu du paragraphe *c* de l'article 395 de la LI⁷, peuvent se qualifier au même titre et selon la même disposition s'ils sont nécessaires à la conduite des travaux d'exploration. En ce qui concerne plus spécifiquement le paragraphe 5° du premier alinéa de l'article 70 du RSM (frais de nourriture et de logement du personnel), il y a lieu de vérifier si les dispositions de l'article 421.1 de la LI peuvent s'appliquer pour réduire le montant des frais de repas et, en conséquence, le montant des FCE⁸. Quant aux frais prévus au paragraphe 6° du premier alinéa de l'article 70 (coûts de construction des chemins d'accès temporaires), ils sont admissibles à titre de FCE si le chemin répond au paragraphe *b* la définition de « voie d'accès temporaire désignée » prévue à l'article 130R3 du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1)⁹.

Cela dit, certains frais afférents énoncés au 1^{er} alinéa de l'article 70 du RSM ne peuvent toutefois pas se qualifier de FCE : il s'agit des frais prévus au paragraphe 3° (coûts pour la fourniture d'équipement) ainsi qu'au paragraphe 10° (frais d'amortissement), qui sont visés par les restrictions des paragraphes *c* et *c.1* de l'article 396 de la LI.

En ce qui concerne les coûts de production des rapports prévus au paragraphe 8° du premier alinéa de l'article 70 du RSM, il serait utile d'obtenir davantage d'information sur le type de rapport visé avant de se prononcer sur l'admissibilité de la dépense à titre de FCE. À cet égard, il est pertinent de consulter les lignes directrices qui ont été émises par l'ARC afin de déterminer si les frais d'études environnementales, les frais de consultation auprès des collectivités et les frais d'études de faisabilité engagés par les sociétés minières à l'étape de l'exploration peuvent être admissibles en tant que « frais d'exploration au Canada »¹⁰.

N'hésitez pas à communiquer avec ***** pour toute question relative à la présente.

⁷ Par exemple, les frais engagés pour des travaux de réaménagement et de restauration d'un site (ces travaux sont prévus au paragraphe 11 de l'article 69 du RSM) ne sont pas visés par le paragraphe *c* de l'article 395 et, ainsi, les travaux afférents à ceux-ci ne pourraient pas davantage se qualifier selon cette disposition.

⁸ *Journée d'études fiscales, supra* note 3, à la section intitulée « Frais de représentation ».

⁹ Selon cette disposition, une « voie d'accès temporaire désignée » désigne une voie d'accès temporaire au Canada dont le coût représenterait des FCE en vertu de l'un des paragraphes *c* et *c.1* de l'article 395 de la LI si l'article 396 se lisait sans tenir compte de ses paragraphes *c* et *c.1*. Il s'agit d'une exception au principe qu'un chemin ou route constitue habituellement un bien amortissable.

¹⁰ Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2007-0252762E5, « Frais d'exploration au Canada » (19 septembre 2007) (CCH, Tax Window Files).