



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 21 FÉVRIER 2017

OBJET : **CRÉDIT D'IMPÔT À L'INVESTISSEMENT**
SECTEUR DE L'ALIMENTATION
N/RÉF. : 15-026641-001

Nous donnons suite à votre demande ***** concernant l'application du crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation, ci-après désigné « CII », prévu aux articles 1029.8.36.166.43 à 1029.8.36.166.51 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à certaines situations liées au secteur de l'alimentation.

Faits

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. ***** , ci-après désigné « Supermarché », exploite un supermarché d'alimentation au Québec.
2. Le Supermarché a réclamé un CII relatif à des comptoirs chauffés ou réfrigérés neufs.
3. Ces comptoirs sont utilisés afin de conserver et de présenter des aliments dans les différents départements du supermarché.
4. Le CII réclamé sur les comptoirs a été refusé au motif qu'ils ne se qualifient pas de biens servant principalement dans la fabrication et transformation, car ils servent principalement à conserver et présenter les produits prêts à être vendus.

-
5. Revenu Québec se base sur la position véhiculée dans les lettres d'interprétation suivantes : 12-014487-001¹ et 12-014249-001², ainsi que sur la réponse donnée dans le cadre d'une table ronde provinciale lors du Congrès de l'APFF en 2012 à la question 26 « Crédit d'impôt à l'investissement et équipements utilisés dans l'alimentation ».

Questions

De manière générale, vous souhaitez savoir si des comptoirs réfrigérés ou chauffés neufs, utilisés afin de conserver des aliments en attente d'être vendus, se qualifient de biens servant à la fabrication et à la transformation et pourraient ainsi être admissibles au CII.

Plus spécifiquement, vos questions sont les suivantes :

- a) L'opinion concernant le début et la fin du processus de transformation d'un aliment, développée pour le secteur de la restauration dans la lettre d'interprétation 12-014487-001, s'applique-t-elle également au secteur de l'alimentation?
- b) Dans le cas où un produit est préparé par le Supermarché et qu'il peut être vendu sans autre intervention de la part de ses employés (vous donnez l'exemple d'un gâteau mis dans un comptoir réfrigéré et prêt à être vendu), le temps d'attente dans les comptoirs réfrigérés constitue-t-il une étape du processus de transformation?
- c) La réponse à la question b) serait-elle différente si le produit n'était pas préparé par le Supermarché, mais nécessitait néanmoins une intervention de ses employés au moment de la vente (vous donnez l'exemple d'un ballot de poitrine de dinde qui serait tranché et emballé en portions, selon les goûts du client)?
- d) La réponse à la question b) serait-elle différente si le produit était préparé par le Supermarché, et nécessitait une intervention de ses employés (vous donnez l'exemple d'une salade de patates, ou autre, qui serait divisée en portions pour être vendue au client)?

¹ Lettre d'interprétation 12-014487-001 « Crédit d'impôt pour investissement – Secteur de la restauration » du 28 septembre 2012.

² Lettre d'interprétation 12-014249-001 « Crédit d'impôt pour investissement – Chaîne de restaurants » du 26 septembre 2012.

-
- e) Les activités de préparations de commandes particulières pour des clients (par exemple au comptoir de charcuterie) sont-elles des activités de transformation qui feraient en sorte que les comptoirs-présentoirs se qualifiaient de biens utilisés principalement dans la fabrication ou la transformation?
- f) La notion « d'entreprise intégrée » de fabrication et de transformation s'applique-t-elle dans le contexte d'un commerce en alimentation?

Opinion

Une société admissible peut bénéficier d'un CII sur ses frais engagés et payés relativement à un bien admissible. Selon l'article 1029.8.36.166.40 de la LI, un bien admissible est un bien acquis après le 13 mars 2008 et avant le 1^{er} janvier 2018, notamment inclus dans la catégorie 29 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI ». Le bien doit commencer à être utilisé dans un délai raisonnable suivant le moment de son acquisition. Il doit être utilisé uniquement au Québec, et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise pendant une période minimale de 730 jours. Finalement, il doit s'agir d'un bien qui, avant son acquisition par la société, n'a jamais été utilisé à aucune fin ni acquis pour être utilisé ou loué à quelque fin que ce soit.

La classification d'un bien aux fins d'amortissement est principalement une question de fait. De façon générale, les biens directement ou indirectement utilisés au Canada par un contribuable principalement pour la fabrication ou la transformation de produits destinés à la vente ou à la location, sont des biens compris dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI, et pourraient ainsi être admissibles au CII.

Réponse à la question a)

L'opinion de Revenu Québec concernant le début et la fin du processus de fabrication et de transformation dans le domaine de la restauration se base notamment sur la position de l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », concernant la même question³. Cette opinion prévoit que le processus de transformation débute avec la réception et l'emmagasinage des matières premières, et se termine lorsque le produit est prêt à être vendu ou commercialisé⁴. Les activités postérieures à ce stade ne sont donc pas admises comme étant des activités de fabrication et de transformation.

³ Voir à ce propos le Folio de l'impôt sur le revenu S4-F15-C1 « Fabrication et transformation » (16 février 2017).

⁴ *Supra*, notes 1 et 2.

Nous considérons que cette opinion s'applique également au secteur de l'alimentation.

L'opinion reprend, de façon générale, la position de l'ARC sur ce qui constitue ou non des activités de fabrication et de transformation, et à ce titre peut donc trouver application en dehors du domaine restreint de la restauration. Bien que notre position soit énoncée dans une lettre d'interprétation portant sur une question relative au domaine de la restauration, cela n'a pas pour effet de limiter sa portée à ce seul domaine.

Les représentants du contribuable nous soumettent que, bien qu'ils reconnaissent que l'opinion énoncée dans la lettre d'interprétation 12-014487-001 peut s'appliquer pour déterminer le début et la fin du processus de fabrication et de transformation, elle ne s'applique qu'en certaines situations précises; c'est-à-dire lorsque les activités postérieures à l'étape où le produit est prêt à être vendu sont effectuées par une autre personne que celle ayant effectué la transformation initiale des matières premières.

Nous considérons qu'il s'agit d'une interprétation trop restrictive de l'opinion énoncée dans la lettre d'interprétation susmentionnée. Les balises entourant le début et la fin du processus de fabrication et de transformation, énoncées par l'ARC et dans les lettres d'interprétation de Revenu Québec, doivent s'apprécier selon les faits propres à une situation donnée, et cela, nonobstant le fait que les activités postérieures au moment où le produit est prêt à être vendu soient effectuées ou non par une tierce personne.

Réponse à la question b)

Déterminer si une activité fait partie ou non d'un processus de fabrication et de transformation est une question de fait, et chaque cas doit être analysé selon les circonstances qui lui sont propres. Toutefois, de façon générale, Revenu Québec considère qu'un bien utilisé pour la réfrigération de produits fabriqués et transformés par un contribuable pourrait constituer un bien admissible au CII⁵.

Dans l'exemple que vous décrivez à la question b), soit le cas d'un gâteau préparé par le Supermarché puis placé dans le comptoir réfrigéré, nous considérerions que le comptoir serait un bien admissible au CII s'il est notamment essentiel au processus de fabrication du gâteau et est utilisé principalement dans le cadre de ces activités.

⁵ Lettre d'interprétation 09-007129-001 « Demande d'interprétation – Crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation – Agriculture, pêche et exploitation forestière » du 6 avril 2010.

La notion d'« entreprise intégrée » pourrait s'appliquer à la situation d'un produit fabriqué par le contribuable qui doit être conservé dans un environnement spécifique (par exemple, un comptoir réfrigéré) avant sa vente, ce qui ferait en sorte que le processus de transformation se poursuivrait jusqu'à la vente du produit au client du supermarché⁶. On admet ainsi qu'une activité puisse faire partie d'une « entreprise intégrée » lorsque celle-ci est jugée essentielle et partie intégrante du processus global⁷. On pourrait penser à un gâteau à la crème glacée qui doit être déposé dans un congélateur pour finaliser sa fabrication.

Toutefois, lorsque les produits ne sont pas préparés par le Supermarché, peu importe qu'ils doivent être manipulés ou non par les employés du contribuable avant d'être remis au client, le temps d'attente ne peut être considéré comme faisant partie intégrante du processus de transformation, car nous ne sommes pas en présence d'un processus de transformation. Cette situation s'assimile aux cas des comptoirs réchauds dans le domaine de la restauration. Les appareils servant uniquement à réchauffer ou tenir au chaud des mets déjà préparés ne constituent pas des biens utilisés principalement dans un processus de fabrication et de transformation⁸, et ne sont pas considérés comme du matériel auxiliaire au processus.

En outre, les représentants du contribuable font valoir que la jurisprudence a, par le passé, reconnu que le maintien d'un produit à l'état de congélation peut être considéré comme faisant partie intégrante du processus de transformation. Ils citent au soutien de leur argument la cause *B.C. Ice and Cold Storage*⁹, dans laquelle la Cour a reconnu un entrepôt réfrigéré comme un bien servant à la fabrication ou la transformation. Les représentants du contribuable nous soumettent que, par analogie, les comptoirs réfrigérés du Supermarché, servant notamment à la conservation des aliments, devraient être également considérés comme de tels biens. Certains commentaires s'imposent relativement à l'interprétation qui est faite de cet arrêt.

Dans la cause *B.C. Ice and Cold Storage*, la Cour reconnaît l'admissibilité de l'entrepôt, car l'étape de conservation à une température prescrite s'inscrit dans la continuité de l'activité de transformation qui consistait à surgeler un aliment jusqu'à la température de 0 °F afin d'en retarder la détérioration.

⁶ Table ronde provinciale, Congrès de l'APFF 2012, Question 26.

⁷ *Lomex inc. c. Le ministre du Revenu national*, 92 DTC 2246 (CCI), confirmé par 98 DTC 6588 (CFTD).

⁸ *Supra*, note 1. Cette lettre d'interprétation souligne également qu'il en est de même du matériel servant à l'entreposage des plats préparés par la cuisine du restaurant, car la transformation est alors terminée.

⁹ *B.C. Ice and Cold Storage Ltd. v. The Minister of National Revenue*, 81 DTC 508 (TRB).

*« Counsel for the respondent, having admitted that freezing constitutes processing for the preservation of food, cannot, in my opinion, rightly claim that the below 0°F storage of frozen foods by which the physical and biochemical changes of the food continue to be controlled, is not part of **the process for retarding its decay.***

***Having reached the conclusion that the cold storage of frozen foods is part of the freezing process,** the breakdown of the appellant's Corpak Division income into the freezing and storage revenues, for purposes of this appeal, becomes irrelevant. »¹⁰.*

(nous soulignons)

Compte tenu que le processus de transformation consistait à améliorer la conservation de l'aliment, l'étape de l'entreposage de l'aliment à la température prescrite afin d'en conserver les propriétés acquises par la surgélation s'inscrivait dans la continuité du processus.

La conclusion de cette affaire n'a donc pas pour but de considérer automatiquement un entrepôt réfrigéré comme un bien admissible de fabrication ou de transformation, mais plutôt qu'en certains cas, lorsque l'entreposage s'inscrit dans la continuité du processus de fabrication ou de transformation, il pourrait être considéré comme étant un bien admissible.

Les représentants du Supermarché citent également un passage de la cause *Produce Processors*¹¹ pour souligner que le produit ne devrait être considéré comme un produit fini qu'une fois retiré de son lieu d'entreposage. Dans la cause en question, le motif justifiant cette conclusion était que l'entreposage s'inscrivait, là encore, dans la suite du processus de transformation visant à congeler un aliment pour améliorer son potentiel de conservation. Dans le cas où l'entreposage des aliments dans des conditions contrôlées n'est pas considéré comme la suite essentielle et incontournable de l'activité de transformation, les comptoirs servant à un tel entreposage ne seraient pas considérés comme étant des biens admissibles au CII.

¹⁰ *Supra*, note 9.

¹¹ *Produce Processors Limited v. The Minister of National Revenue*, 80 DTC 1483 (TRB).

Réponse à la question c)

Considérant que le Supermarché n'a pas préparé les aliments présentés dans les comptoirs, le fait de trancher la viande en plus petites portions ne peut être considéré comme une étape essentielle d'un processus de transformation des aliments. Dans une telle situation, les comptoirs réfrigérés ne servent qu'à conserver la fraîcheur des aliments et à ce qu'ils soient visibles pour la clientèle. Il est clair qu'un bien ne servant qu'à entreposer des aliments ne sera pas considéré comme un bien servant principalement à la fabrication et à la transformation¹².

Le concept de « transformation » a été défini par le Juge Linden, dans l'affaire *Tenneco*¹³, comme suit :

« Processing occurs when raw or natural materials are transformed into saleable items. Such raw or natural materials are unsaleable, or would sell for a lesser price, in their unprocessed state. ».

Reprenant l'exemple du comptoir réfrigéré de charcuterie, lorsqu'un produit est tranché pour répondre à une demande d'un client, il ne signifie pas nécessairement que ce produit ne pourrait être vendu sans subir une telle manipulation¹⁴. De plus, ces produits ne correspondent pas à la définition courante des termes « matières premières ». Les matières premières sont des substances n'ayant justement pas encore subi de transformation.

Tel qu'énoncé lors de la table ronde provinciale de 2012, nous considérons qu'il s'agit de l'exécution de commandes à partir d'un stock en vrac et non d'un processus de transformation. Dans ce cas, les comptoirs ne constitueraient pas des biens admissibles donnant droit au CII.

¹² Interprétation technique de l'ARC 9525137E « *Investment Tax Credit* », 8 janvier 1996, à laquelle nous souscrivons (voir la lettre d'interprétation 12-014249-001, *supra*, note 2).

¹³ *Tenneco Canada Inc. v. Her Majesty the Queen*, 91 DTC 5207 (CAF).

¹⁴ Par ailleurs, dans l'affaire *Harvey Smith Drugs Limited v. Her Majesty the Queen*, 95 DTC 5026 (CAF), la Cour a reconnu que, dans le cas d'un pharmacien qui reçoit des médicaments en vrac et remplit ensuite les prescriptions pour les clients de la pharmacie, la matière première avait déjà été transformée et « vendue » lorsque les médicaments sont reçus par le pharmacien, et que l'emballage des médicaments en divers formats pour répondre aux besoins spécifiques des clients ne constituait pas un processus de fabrication et de transformation.

Réponse à la question d)

Vous nous soumettez l'exemple de produits préparés par le Supermarché et devant être manipulés par les employés avant d'être remis aux clients, par exemple dans le cas de salades préparées par le contribuable et divisées en portions pour être vendues aux clients. Avant la manipulation finale, ces salades sont conservées dans des comptoirs réfrigérés.

Nous vous référons donc aux commentaires formulés en réponse à la question b). À notre avis, l'admissibilité des comptoirs réfrigérés doit s'apprécier selon qu'ils sont partie à un processus global dont l'objectif est de fabriquer un produit qui n'est vendu qu'en portions.

Réponse à la question e)

Tel qu'indiqué en réponse à la question c), dans le cas où un produit transformé par un tiers autre que le contribuable peut être vendu tel quel n'est tranché, séparé, ou emballé, que pour satisfaire une clientèle particulière, il ne s'agit pas d'une activité de transformation¹⁵.

Les représentants du contribuable soutiennent que, dans le cas du Supermarché, l'exécution de commandes à partir des stocks devrait constituer une activité de transformation. Ils citent à cet égard un passage d'une interprétation technique de l'ARC :

« In the present situation, the repackaging of the bulk products into smaller bags carried on in the warehouse would allow certain of the taxpayer's customers, such as grocery stores, to market the products to their customers in such smaller packages and, accordingly, would appear to satisfy this position of making the products more marketable. »¹⁶.

Toutefois, il faut remettre ce passage dans le contexte de l'interprétation technique en question. Celle-ci fait référence aux positions de l'ARC adoptées à la suite de la cause *Federal Farms Limited*¹⁷, où un procédé de lavage et d'emballage systématique de marchandises en vrac a été considéré comme constituant un processus de fabrication et de transformation. À la suite de cette cause, l'ARC a accepté de reconnaître que le produit pourrait être un produit fini à la suite d'un procédé systématique de fractionnement et de remballage de marchandises en vrac, ou lorsque le produit doit habituellement être fractionné pour être vendu¹⁸.

¹⁵ *Supra*, note 6.

¹⁶ *Supra*, note 12.

¹⁷ *Federal Farms Limited v. Minister of National Revenue*, 66 DTC 5068.

¹⁸ *Supra*, note 3.

Le fait de répondre à des commandes spéciales, selon les besoins de chaque client, ne s'intègre pas dans un processus systématique de fractionnement et de remballage de marchandises en vrac. Tel qu'énoncé lors de la table ronde provinciale de 2012¹⁹, dans un tel cas, nous considérons qu'il ne s'agit pas d'activités faisant partie d'un processus de fabrication ou de transformation.

Il pourrait cependant en être autrement dans le cas où, par exemple au rayon de la boucherie, les viandes constituant des marchandises en vrac sont systématiquement déballées, débitées en morceaux ou selon certaines coupes, pesées et remballées²⁰. Il s'agirait alors d'un procédé systématique, qui ne vise pas à remplir des commandes particulières pour satisfaire les besoins d'un client.

Toutefois, dans le cas où le produit est transformé par le Supermarché, nous avons indiqué précédemment que le comptoir réfrigéré servant à la conservation du bien pourrait être un bien admissible s'il est utilisé principalement dans le cadre d'activités de fabrication et de transformation. Dans ce cas, le fait de répondre à des commandes particulières pour des clients n'aurait pas pour effet de disqualifier le comptoir à titre de bien admissible au CII.

Réponse à la question f)

Tel qu'énoncé plus haut en réponse à la question b), en certaines circonstances, il pourrait y avoir présence d'une entreprise intégrée pour certains produits que l'on retrouve dans un marché d'alimentation.

La jurisprudence a énoncé certains critères afin de déterminer s'il y a ou non une entreprise intégrée²¹. Pour ce faire, il faut considérer si les biens visés sont utilisés directement pour des activités de fabrication et de transformation, et ce, dans le cadre d'une étape essentielle du processus. Le cas échéant, les biens pourraient être admissibles au CII s'ils sont principalement utilisés dans le cadre de ce processus de fabrication et de transformation.

¹⁹ *Supra*, note 6.

²⁰ Interprétation technique de l'ARC 902447 « Manufacturing and Processing Deduction » (18 janvier 1991), à laquelle nous souscrivons.

²¹ *Coca-Cola Ltd. v. The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*, 84 DTC 6081 (CAF) et *Lomex, supra*, note 7.