



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES
SECTEUR : 5-1-9

DATE : LE 29 NOVEMBRE 2017

OBJET : **BÉNÉFICE ANNUEL D'UN EXPLOITANT EN VERTU DE L'ARTICLE 8
DE LA LOI SUR L'IMPÔT MINIER – DÉPENSES DÉDUCTIBLES**
N/RÉF. : 17-038304-001

La présente donne suite à votre demande ***** concernant la déduction des dépenses dans le calcul du bénéfice annuel d'un exploitant à l'égard d'une mine en vertu de la Loi sur l'impôt minier (RLRQ, chapitre I-0.4), ci-après désignée « LIM ». Plus spécifiquement, vous souhaitez savoir si certaines dépenses générales et administratives sont admissibles en déduction dans le calcul du bénéfice annuel, en vertu du sous-paragraphe *a* du paragraphe 2° du quatrième alinéa de l'article 8 de la LIM.

Dans la situation que vous nous avez soumise, un exploitant a réparti certaines dépenses administratives du siège social de la société entre chaque site minier qu'elle possède, selon une méthodologie qu'il n'est pas nécessaire de reprendre en détail pour les fins de la présente. La description des dépenses qui sont réparties entre les mines est la suivante :

- Finance : cette fonction soutient les gestionnaires des sites (budget, CAPEX¹, projets, audits, etc.).
- Crédit : cette fonction assume le suivi relié aux clients (recouvrement, application des déductions, [...]).
- Distribution : cette fonction assume principalement la gestion de la logistique du segment sel de déglacage.
- Administration générale : les frais administratifs généraux incluent les salaires de la haute direction, les honoraires de consultants, les honoraires d'avocats et le loyer du siège social.

¹ Nous comprenons que le terme « CAPEX » veut dire « capital expenditure ».

-
- Ressources humaines : l'équipe des ressources humaines apporte le soutien suivant à la fonction RH des sites : la paie, les avantages sociaux, etc.
 - Soutien informatique : le département offre un support informatique à l'ensemble des sites/employés.

Question

Vous souhaitez savoir si ces dépenses générales et administratives peuvent être déductibles dans le calcul du bénéfice annuel de l'exploitant à l'égard d'une mine, en vertu du sous-paragraphe a du paragraphe 2° du quatrième alinéa de l'article 8 de la LIM.

Contexte législatif

Avant la réforme des droits miniers de 1994, l'article 8 de la Loi concernant les droits sur les mines (RLRQ, chapitre D-15 – maintenant remplacée par la LIM), ci-après désignée « LCDM », prévoyait une énumération non exhaustive des dépenses déductibles dans le calcul du profit annuel d'un exploitant à l'égard d'une exploitation minière (avant l'introduction du concept « mine par mine » de la réforme de 2010). Il est pertinent de reproduire ici cette ancienne disposition afin de constater la nature des dépenses considérées admissibles à l'époque à l'égard d'une exploitation minière :

« Le profit annuel, pour chaque exercice financier, est égal à la valeur brute de la production annuelle contre laquelle sont déduites les dépenses d'exploitation de la mine, de l'atelier de préparation, de l'usine de fonte et d'autres installations qui ont été encourues afin de réaliser cette valeur brute et, en particulier, les dépenses suivantes :

- a) la rémunération ou les salaires des employés et des ouvriers préposés à l'exploitation minière;
- b) les dépenses générales et administratives directement reliées à l'exploitation minière;
- c) le coût de toute recherche faite au Québec dans le but de réduire le coût de production ou de récupérer des produits minéraux additionnels, déduction faite du revenu provenant de cette recherche;

d) les cotisations supportées par l'employeur à l'égard des employés et des ouvriers préposés à l'exploitation minière en vertu de la Loi sur les accidents du travail et les maladies professionnelles (chapitre A-3.001), la Loi sur les normes du travail (chapitre N-1.1), la Loi sur les décrets de convention collective (chapitre D-2) et la Loi sur l'assurance-chômage (Lois révisées du Canada (1985), chapitre U-1);

e) les contributions faites dans le but d'assurer la sécurité, le bien-être ou la santé des employés et des ouvriers préposés à l'exploitation minière;

f) l'ensemble des dons faits au Québec pendant l'exercice financier pour des fins culturelles, d'enseignement ou de charité, à des organisations approuvées par le ministre, sans excéder toutefois 10 % du profit annuel avant la déduction de ces dons;

g) le coût de l'énergie requise pour l'exploitation minière;

h) le coût des matières explosives, du combustible et des autres biens consommés dans l'exploitation minière;

i) le coût des assurances sur la production de la mine ainsi que sur les biens meubles et immeubles effectivement utilisés dans l'exploitation minière;

j) les taxes municipales et scolaires encourues par l'exploitant à l'égard de l'exploitation minière ou de biens effectivement utilisés dans cette exploitation;

k) le coût du transport de la production de la mine s'il est à la charge de l'exploitant;

l) les dépenses d'entretien et de réparation encourues dans l'exercice financier à l'égard des biens meubles et immeubles effectivement utilisés dans l'exploitation minière;

m) le coût des travaux faits pendant l'exercice financier pour des puits, excavations, galeries, tranchées, sondages ou autres moyens d'exploitation ou de mise en valeur dans les terrains de la mine pour son exploitation ou la recherche des minéraux;

n) les frais d'exploration minière et de mise en valeur encourus durant l'exercice financier au Québec sur des terrains autres que ceux qui font l'objet de l'exploitation minière principale pourvu que ces frais soient supportés par l'exploitant et qu'une analyse détaillée en soit soumise au ministre; et

o) une allocation, tel que prévu aux articles 9 à 26, pour dépréciation, pour développement, pour investissement et pour traitement de minerai »².

(nous soulignons)

Les articles 27 et 28 de la LCDM en vigueur avant la réforme de 1994³ comprenaient des limitations qui sont semblables à celles maintenant prévues aux articles 8.0.1 (liste des dépenses non admissibles) et 4.2.2 (caractère raisonnable de la dépense) de la LIM.

La réforme des droits miniers de 1994 a entraîné une modification de l'article 8 de la LCDM, et l'énumération des dépenses déductibles dans le calcul du profit annuel de l'exploitant a été remplacée par une règle générale de déduction inspirée de celle prévue à l'article 128 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3) :

« l'ensemble des dépenses dont chacune est une dépense engagée par l'exploitant à l'égard d'une exploitation minière, pour l'exercice financier, dans la mesure où cette dépense a été engagée pour réaliser la valeur brute de la production annuelle provenant de cette exploitation minière et pour autant que cette dépense s'y rapporte directement; »⁴.

(nous soulignons)

En vertu de cette nouvelle règle, les dépenses générales et administratives se rapportant directement à l'exploitation minière demeuraient déductibles⁵, à l'exception de celles considérées inadmissibles, parce que spécifiquement énoncées à l'article 8.0.1 de la LCDM (similaire à l'article 8.0.1 de la LIM) ou d'une dépense déraisonnable en vertu de l'article 8.2 de la LCDM (similaire à l'article 4.2.2 de la LIM)⁶.

² L.Q. 1985, c. 6, a. 477.

³ Référence pour l'article 27 de la LCDM : L.Q. 1989, c. 43, a. 2. Référence pour l'article 28 de la LCDM : L.Q. 1975, c. 30, a. 28.

⁴ L.Q. 1994, c. 47, a. 8.

⁵ Victor St-Onge, « La réforme 1994 des droits miniers au Québec » dans *Congrès 1995*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1996, 41:1, à la page 41:14.

⁶ Référence pour l'article 8.0.1 de la LCDM : L.Q. 1994, c. 47, a. 8. Référence pour l'article 8.2 de la LCDM : L.Q. 1994, c. 47, a. 9.

La réforme de 2010 a introduit à la LIM le concept « mine par mine » et le profit annuel d'un exploitant est maintenant composé du bénéfice annuel qu'il réalise à l'égard de chaque mine qu'il exploite. La déduction générale des dépenses de l'exploitant s'effectue depuis dans le calcul du bénéfice annuel de la mine. Plus précisément, les dépenses qui sont déductibles dans le calcul du bénéfice annuel qu'un exploitant réalise pour un exercice financier à l'égard d'une mine qu'il exploite, sont prévues au sous-paragraphe *a* du paragraphe 2° du quatrième alinéa de l'article 8 de la LIM :

« l'ensemble des dépenses dont chacune est une dépense, autre qu'une dépense visée au sous-paragraphe *e* du paragraphe 2° du deuxième alinéa, engagée par l'exploitant à l'égard de la mine, pour l'exercice financier, dans la mesure où cette dépense a été engagée pour réaliser la partie de la valeur brute de la production annuelle de l'exploitant qui est raisonnablement attribuable à l'exploitation de la mine et pour autant que cette dépense s'y rapporte directement ».

L'article 1 de la LIM définit une mine comme étant « un lieu situé au Québec ayant pour objet l'extraction de substances minérales ».

L'exclusion spécifique mentionnée dans cette règle générale de déduction et visée par le sous-paragraphe *e* du paragraphe 2° du deuxième alinéa de l'article 8 de la LIM comprend les dépenses générales et administratives qui se rapportent à des travaux d'exploration. Comme la déduction de ces dépenses est déjà prévue dans le calcul du profit annuel de l'exploitant, elles ne peuvent être admissibles en déduction dans le calcul du bénéfice annuel de l'exploitant à l'égard d'une mine.

D'autres exclusions spécifiques à la règle générale de déduction sont énumérées à l'article 8.0.1 de la LIM. Certains frais généraux et administratifs sont spécifiquement exclus par cette disposition, tels les frais de constitution, d'organisation ou de réorganisation, les cotisations d'assurance ayant pour objet un dirigeant ou un administrateur, ou les frais de financement. De plus, l'article 4.2.2 de la LIM prévoit qu'un montant qui est déductible relativement à un débours ou à une dépense ne peut être déduit que dans la mesure où ce débours ou cette dépense est raisonnable dans les circonstances.

Opinion

Considérant l'historique de l'article 8 de la LIM et le fait que les dépenses générales et administratives qui se rapportent à des travaux d'exploration sont admissibles dans le calcul du profit annuel, les autres dépenses générales et administratives d'un exploitant

sont, quant à elles, admissibles en déduction dans le calcul du bénéfice annuel d'un exploitant à l'égard d'une mine, pour autant qu'elles remplissent les conditions prévues au sous-paragraphe *a* du paragraphe 2° du quatrième alinéa de l'article 8 de la LIM.

Le paragraphe 2° de l'article 16.15 de la LIM énonce spécifiquement, d'ailleurs, qu'une dépense générale et administrative peut être déductible en vertu du sous-paragraphe *a* du paragraphe 2° du quatrième alinéa de l'article 8 de la LIM.

Selon cette dernière disposition, une dépense doit, pour être admissible en déduction dans le calcul du bénéfice annuel :

- être engagée par l'exploitant à l'égard de la mine pour l'exercice financier;
- pour réaliser la partie de la valeur brute de la production annuelle de l'exploitant qui est raisonnablement attribuable à l'exploitation de la mine; et
- pour autant que cette dépense se rapporte directement à la mine.

Il ne doit pas s'agir d'une dépense visée au sous-paragraphe *e* du paragraphe 2° du deuxième alinéa de l'article 8 de la LIM (dépense générale et administrative qui se rapporte à des travaux d'exploration), ni d'une dépense exclue selon l'article 8.0.1 de la LIM ou déraisonnable selon l'article 4.2.2 de la LIM.

La LIM ne définit pas ce qu'est une dépense « qui se rapporte directement à la mine ». L'expression « se rapporte directement » comprend habituellement tout ce qui fait partie, appartient ou est lié à une autre chose⁷. À l'opposé, une dépense qui se rapporte à une autre mine de l'exploitant ou qui se rapporte à l'administration et à la gestion générale de son entreprise, ne serait pas considérée comme « se rapportant directement à la mine ». L'objectif principal du régime d'impôt minier étant de compenser l'État pour l'extraction des ressources minérales qui appartiennent au domaine public, son champ d'application se limite aux revenus ou profits générés par l'exploitation minière, desquels on déduit les dépenses et les allocations qui se rapportent également à celle-ci. Les profits et les dépenses qui ne sont pas en lien avec l'exploitation minière de l'exploitant n'ont pas à être comptabilisés en vertu de la LIM.

⁷ Voir la position de l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », dans le bulletin d'interprétation IT-73R6 « Déduction accordée aux petites entreprises » (25 mars 2002), au paragraphe 5.

Comme la LIM ne comporte pas de définition des termes utilisés dans cette expression, nous devons nous en remettre à leur sens commun. Le Petit Robert de la langue française définit les termes « se rapporter » et « directement » de la façon suivante :

- Se rapporter : Avoir rapport à, être en relation logique avec.
- Directement : 1. D'une manière directe; en droite ligne, sans détour. 2. Sans intermédiaire.

La question de savoir si une dépense est admissible en déduction dans le calcul du bénéfice annuel d'un exploitant à l'égard d'une mine est une question de fait qui doit être examinée en tenant compte de l'ensemble des circonstances relatives à une situation donnée. En l'espèce, les faits sont insuffisants pour nous permettre de nous prononcer avec certitude sur l'admissibilité des dépenses qui nous sont soumises, mais nous demeurons tout de même en mesure d'émettre quelques commentaires.

De manière générale, nous considérons que certaines des dépenses engagées par le siège social d'une entreprise minière pourraient être considérées comme « se rapportant directement à une mine », si elles ont un lien direct avec celle-ci. Par exemple, la dépense relative aux services rendus par le personnel du département des ressources humaines ou par le département de la comptabilité, en soutien direct au personnel et aux gestionnaires de la mine, pourrait se qualifier de dépense admissible. Dans la situation qui nous est soumise, ce pourrait être le cas de certaines dépenses engagées par le siège social de l'entreprise et qui sont comprises dans les fonctions finance, ressources humaines et soutien informatique. L'allocation de ces dépenses qui se rapportent directement à une mine devra être faite selon une méthode d'attribution que vous jugerez raisonnable.

Nous ne sommes cependant pas du même avis en ce qui concerne les dépenses liées à la fonction crédit, qui est relative à la perception des comptes et au crédit des clients de la société, ainsi qu'à la fonction administration générale du siège social. Ces dépenses sont engagées pour le bon fonctionnement global de l'entreprise, et non à l'égard d'une mine en particulier; par exemple, il est difficile de soutenir que la dépense d'administration générale pour le loyer du siège social ou pour les salaires des hauts-dirigeants de l'entreprise est engagée par l'exploitant à l'égard d'une mine ou qu'elle s'y rapporte directement. Il est donc probable que les dépenses liées à la fonction crédit et à la fonction administration générale ne soient pas admissibles en déduction du bénéfice annuel de

l'exploitant à l'égard d'une mine, faute d'un lien direct avec celle-ci, sous réserve que des informations supplémentaires à l'égard de ces dépenses vous soient fournies⁸.

En ce qui concerne la fonction distribution, on nous précise qu'il s'agit principalement de la gestion de la logistique du segment sel de déglacage. Nous sommes d'avis que les dépenses qui sont liées à l'organisation des opérations de déglacage sur le site d'une mine devraient être déductibles dans le calcul du bénéfice annuel de l'exploitant à l'égard de cette mine.

N'hésitez pas à communiquer avec ***** pour toute question ou commentaire relatif à la présente note.

⁸ À titre indicatif, nous souscrivons à l'énoncé que l'on retrouve à la partie 3.2 de la *Politique sur les frais généraux et autres dépenses de RS&DE* de l'ARC (18 décembre 2014), qui mentionne, de façon non exhaustive, les divisions ou services d'une entreprise dont les dépenses ne sont pas considérées comme « directement liées à des activités de recherche et développement » parce qu'elles sont plutôt liées à « l'exploitation d'une entreprise » de manière générale.