



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 29 AVRIL 2020

OBJET : **LOI SUR L'IMPÔT MINIER – ALLOCATION POUR AMÉNAGEMENT ET MISE EN VALEUR AVANT PRODUCTION**
N/RÉF. : 18-043838-001

La présente donne suite à la demande que vous avez transmise *****.

Dans cette demande, vous sollicitez notre collaboration afin de connaître les conditions qu'une dépense doit remplir pour se qualifier à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » pour déterminer l'allocation pour aménagement et mise en valeur avant production, prévue aux articles 16.10 et 16.11 de la Loi sur l'impôt minier (RLRQ, chapitre I-0.4), ci-après « LIM ». Cette allocation est déductible dans le calcul du profit annuel d'un exploitant¹.

Contexte législatif

Un exploitant peut déduire, dans le calcul de son profit annuel pour un exercice financier, un montant à titre d'allocation pour aménagement et mise en valeur avant production. Le montant ne doit pas excéder ses « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » à la fin de cet exercice financier².

De manière générale, les « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » d'un exploitant sont les frais qu'il a engagés après le 30 mars 2010 pour amener une nouvelle mine relative à une substance minérale au stade de la production en

¹ En vertu du sous-paragraphe *f* du paragraphe 2 du deuxième alinéa de l'article 8 de la LIM.

² Selon l'article 16.10 de la LIM. De plus, un montant qui est déductible relativement à une dépense ne peut être déduit que dans la mesure où il est raisonnable dans les circonstances, conformément à l'article 4.2.2 de la LIM.

~~~~~

quantité commerciale raisonnable, y compris les frais de défrichage, de déblaiement et d'enlèvement des couches de surface, de fonçage d'un puits de mine et de construction d'une galerie d'accès ou d'une autre entrée souterraine, dans la mesure où ces frais ont été engagés avant que la mine n'entre en production en quantité commerciale raisonnable<sup>3</sup>.

La notion de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production », introduite dans la LIM lors de la réforme du régime de l'impôt minier de 2010, est largement inspirée du paragraphe c.1 de la définition de l'expression « frais canadiens d'exploration » prévue à l'article 395 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ». Ce paragraphe (joint au paragraphe c.2 de l'article 396 de la LI) fait en sorte d'harmoniser le régime d'imposition québécois avec l'alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5<sup>e</sup> suppl.)), ci-après « LIR »<sup>4</sup>.

Cette notion prévue dans la LIM, ainsi que les concepts afférents prévus dans la LI et la LIR, visent les dépenses généralement décrites comme étant les frais d'aménagement d'une nouvelle mine en vue de l'amener au stade de la production commerciale<sup>5</sup>. Les trois premiers exemples de dépenses mentionnés à l'article 16.11 de la LI comme étant des « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » (soit les frais de défrichage, de déblaiement et d'enlèvement des couches de surface) réfèrent aux travaux préliminaires liés à l'aménagement d'une mine à ciel ouvert, tandis que les trois derniers exemples mentionnés (frais de fonçage d'un puits de mine et de construction d'une galerie d'accès ou d'une autre entrée souterraine) se rapportent aux travaux préliminaires liés à l'aménagement d'une mine souterraine<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Voir le sous-paragraphe a du paragraphe 1 du deuxième alinéa de l'article 16.11 de la LIM. On considère généralement que la mine entre en production en quantité commerciale raisonnable le premier jour de la période de trois mois au cours de laquelle le moulin (l'usine de traitement) a opéré à 60 % de sa capacité théorique.

<sup>4</sup> Les dépenses visées par ces deux dispositions et qui sont engagées après le 20 mars 2013 sont maintenant des « frais canadiens de mise en valeur » en vertu du paragraphe b.0.2 de l'article 408 de la LI et des « frais d'aménagement au Canada » en vertu de l'alinéa c.2 de la définition de l'expression « frais d'aménagement au Canada » prévue au paragraphe 66.2(5) de la LIR.

<sup>5</sup> Marc Robert, *Les règles de l'impôt sur le revenu applicables aux entreprises minières : un changement fondamental s'impose-t-il?*, Revue de planification fiscale et successorale, APFF, volume 21, n° 2, 1999-2000, section 2.2, à la page 285. L'auteur émet ce commentaire à l'égard des dépenses visées par l'alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR.

<sup>6</sup> *Ibid.* section 2.2.2.2, à la page 295.

~~~~~

Certaines dépenses sont expressément exclues de ce qui peut constituer des « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » pour l'application de la LIM, dont notamment le coût en capital d'un bien amortissable, une dépense générale et administrative déductible dans le calcul du profit annuel, le coût d'acquisition d'une propriété minière et une dépense ayant fait l'objet d'une renonciation dans le cadre du régime d'actions accréditives de la LI ou de celui de la LIR⁷.

Opinion

Commentaires généraux

La question de savoir si la dépense engagée par un exploitant peut se qualifier à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » en vertu de l'article 16.11 de la LIM est une question de fait sur laquelle on ne peut se prononcer avec certitude sans connaître l'ensemble des circonstances qui se rapportent à la situation, incluant l'intention de l'exploitant au moment où il engage la dépense. Or, les faits qui sont relatés dans votre demande à l'égard de chacune des dépenses soumises ne nous permettent pas d'émettre une opinion formelle sur la qualification de chacune d'entre elles. Nous sommes toutefois en mesure d'émettre quelques commentaires qui, nous l'espérons, sauront vous guider dans votre analyse de la question.

L'article 16.11 de la LIM indique que, pour être reconnue comme des « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production », la dépense doit avoir été engagée pour amener une nouvelle mine relative à une substance minérale au stade de la production en quantité commerciale raisonnable, mais avant que la mine n'entre en production en quantité commerciale raisonnable. Cette définition comporte un test d'objet, selon lequel la dépense doit être engagée par l'exploitant dans l'objectif d'amener une nouvelle mine au stade de la production commerciale. Pour se qualifier à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production », chaque dépense de l'exploitant doit donc être examinée en fonction de ce test d'objet.

Les tribunaux ont interprété la disposition de la LIR qui reconnaît des dépenses similaires à celles que reconnaît l'article 16.11 de la LIM à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production », et ont notamment précisé que

⁷ Voir les articles 16.14 à 16.17 de la LIM pour plus de détails concernant les dépenses qui sont exclues de la notion de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production ».

~~~~~

cette disposition vise les dépenses engagées après la fin des travaux d'exploration préliminaires et une fois que la décision a été prise d'amener la mine au stade de la production en quantité commerciale raisonnable :

*Expenses included under s/p (iii.1), in my view, are those incurred after the preliminary exploration work is concluded and a decision has been made to proceed with a mining project. The expenses are those relating to development of the project "for the purpose of bringing a mineral resource in Canada into production and incurred prior to the commencement of production from the resource in reasonable commercial quantities". The general introductory words of the subparagraph appear broad enough to include all expenses incurred for the purpose set out, but preliminary exploratory expenses are excluded from s/p (iii.1) by their separate definition in s/p (iii). Moreover, the examples here included in s/p (iii.1), "clearing, removing overburden and stripping" in clause (a) appear to relate to surface mining projects, and "sinking a mine shaft, constructing an adit or other underground entry" in clause (b) appear to relate to underground mining, activities undertaken after a decision to exploit a resource or deposit, using particular methodology, where the resource has been established. Expenses incurred for these purposes, "incurred prior to the commencement of production from the resource in reasonable commercial quantities", are Canadian exploration expenses within s/p (iii.1)<sup>8</sup>.*

Nous considérons donc que toute dépense effectuée avant que la décision d'amener la mine au stade de la production en quantité commerciale raisonnable ait été prise ne peut être reconnue à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » pour l'application de la LIM.

D'ailleurs, l'Agence du revenu du Canada, ci-après « ARC », a déjà mentionné dans une interprétation technique que les dépenses engagées afin de prendre la décision d'aller ou non de l'avant avec l'aménagement de la mine ne peuvent pas se qualifier :

*In our view, the nature and type of expenses contemplated by paragraph (g) of the definition of CEE are mine development expenses incurred after the decision has been made to proceed with mine development. In other words,*

---

<sup>8</sup> *Oro Del Norte S.A. c. La Reine*, 93 DTC 5217 (C.F.). À noter que les termes du sous-alinéa 66.1(6)a)(iii.1) de la LIR dont il est question dans l'extrait de ce jugement de 1993 ont ensuite été intégrés à l'alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR.

~~~~~

expenses incurred to determine whether to proceed with the development of a mine would not be encompassed by that paragraph⁹.

Ainsi, pour se qualifier à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » en vertu de l'article 16.11 de la LIM, une dépense doit avoir été engagée par l'exploitant entre deux moments spécifiques et avec une intention précise, c'est-à-dire :

1. après que la décision ait été prise d'amener la mine au stade de la production en quantité commerciale raisonnable;
2. dans l'objectif d'amener une nouvelle mine au stade de la production en quantité commerciale raisonnable;
3. avant que la mine n'entre en production en quantité commerciale raisonnable.

Les tribunaux ont également statué à l'égard de la disposition fédérale similaire à l'article 16.11 de la LIM que même si la mine n'atteint jamais, dans les faits, le stade de la production en quantité commerciale raisonnable, la dépense d'un exploitant peut malgré tout respecter le test d'objet prévu à l'alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR :

Even though the underground mine was not completed as planned and it never commenced commercial production, no argument was directed to the purpose of the expenses incurred in developing the mine, and, in my view, these expenses were incurred for the purpose of bringing a coal deposit into commercial production¹⁰.

Par ailleurs, les dépenses qui sont visées par l'alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR ont régulièrement été qualifiées à titre de « frais d'aménagement » (« *development expenses* ») préalables à la production minière dans les différentes annonces et publications faites au fil des années par le ministère des Finances du Canada concernant la teneur de cette disposition législative¹¹.

⁹ ARC, Interprétation technique 2003-0043785 « CEE/CDE Various Expenses » (11 décembre 2003) (CCH Publications).

¹⁰ *Supra* note 8.

¹¹ À titre d'exemple, voir les notes explicatives du ministère des Finances du Canada du mois de septembre 1985 [L.C. 1985, ch. 45 (Projet de loi C-72)] qui décrivent ces dépenses comme suit : « Les frais d'aménagement minier engagés en vue de faire produire une ressource minérale constituent des frais d'exploration au Canada en vertu du sous-alinéa 66.1(6)a)(iii.1) de la loi ».

On peut légitimement se demander comment des « frais d'aménagement » se sont retrouvés à faire partie de la disposition législative portant sur les « frais d'exploration au Canada ». Au moment de la réforme fiscale de 1972, une disposition législative permettait la déduction à 100 % de l'ensemble des dépenses « de prospection, d'exploration et d'aménagement » pour les sociétés dont l'entreprise principale était reliée au domaine des ressources naturelles. Au fil du temps, les frais d'exploration¹² sont demeurés déductibles à 100 % dans le calcul du revenu tandis que le niveau de la déduction des frais d'aménagement préalables à la production minière¹³ a varié, selon les années, entre 30 % (sur le solde dégressif) et 100 %. D'ailleurs, les frais d'aménagement préalables à la production minière font dorénavant partie des « frais d'aménagement au Canada », lesquels sont déductibles au taux de 30 % sur le solde dégressif, s'ils ont été engagés après le 20 mars 2013¹⁴.

La question de savoir ce que sont des « frais d'aménagement » (« *development expenses* ») a été examinée par les tribunaux lors de litiges portant sur une ancienne disposition législative permettant à une société de déduire ses frais d'exploration et d'aménagement engagés avant 1972. Dans le cadre de ces litiges, les tribunaux ont examiné les différentes phases du processus minier et ont défini la phase de l'aménagement comme suit :

"Development" of a mine, in general terms, means to uncover the body or area, which is to be the subject matter of the extraction process. Development is the preparation of the deposit or mining site for actual mining¹⁵.

La doctrine décrit de la manière suivante le passage de la phase d'exploration à la phase de l'aménagement minier¹⁶ :

¹² Au sens de l'alinéa *f* de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR.

¹³ Au sens de l'alinéa *g* de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR.

¹⁴ Voir l'alinéa *c.2* de la définition de l'expression « frais d'aménagement au Canada » prévue au paragraphe 66.2(5) de la LIR. Pour un historique législatif du sous-alinéa 66.1(6)a(iii.1) de la LIR (cette ancienne disposition visant les frais d'aménagement préalables à la production) qui remonte jusqu'à la période précédant la réforme fiscale de 1972, veuillez consulter l'interprétation technique de l'ARC MR91_415.424 « *Feasibility study costs qualifying as Canadian exploration expenses* » du 1^{er} mars 1991 (CCH Publications).

¹⁵ *Johnson's Asbestos Corporation c. MNR*, 65 DTC 5089 (C. de l'É.). Voir également *International Nickel Company of Canada Limited c. MNR*, 69 DTC 5092 (C. de l'É.) à ce sujet.

¹⁶ Cette dernière étant la phase où sont engagées les dépenses visées à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » en vertu du sous-paragraphe *a* du paragraphe 1 du deuxième alinéa de l'article 16.11 de la LIM.

Normalement, l'étape de l'exploration se termine à l'adoption par le conseil d'administration d'une décision de construire la mine, décision qui est basée sur les recommandations favorables d'une étude de faisabilité.

[...]

L'étape d'aménagement de la mine commence à la prise de décision officielle de construire et se termine lorsqu'une période de rodage a permis d'atteindre un niveau acceptable de production commerciale (« le stade de la production en quantités commerciales raisonnables »).

La position de longue date de l'ARC à l'égard des dépenses qui sont visées par l'alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR (maintenant l'alinéa c.2 de la définition de l'expression « frais d'aménagement au Canada » prévue au paragraphe 66.2(5) de la LIR) réfère plus particulièrement aux dépenses engagées pour aménager le gisement afin qu'il devienne en mesure de produire en quantité commerciale raisonnable :

The expenses described in paragraph (c.2) of CDE (and in paragraph (g) of CEE) are commonly referred to as pre-production mine development expenses. [...]

The CRA's long-standing position is that expenses captured by the paragraph are only those mine development expenses that are incurred after the deposit has been fully appraised (to the point of proven reserves) and a production decision has been made. Further, the only costs allowed are those incurred in actually developing the ore body itself so that it will be in a position to produce minerals in commercial quantities¹⁷.

Situations d'application

Nous avons tiré quelques exemples des interprétations techniques de l'ARC portant sur les « frais d'aménagement préalables à la production minière » auxquelles nous souscrivons, afin d'illustrer les dépenses qui pourraient respecter le test d'objet prévu à l'article 16.11 de la LIM pour être reconnues à titre de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » :

¹⁷ Ian J. Gamble, *Taxation of Canadian Mining*, feuilles mobiles, Toronto, Thomson Reuters, section 3.4.1.

- ~~~~~
- les dépenses engagées pour déterminer les impacts que le dynamitage pourrait avoir sur l'environnement¹⁸;
 - les dépenses engagées pour des études de configuration ou d'aménagement de la mine¹⁹;
 - les dépenses pour des estimations financières des coûts d'investissement et d'exploitation de la mine²⁰.

D'autres types de dépenses ne respecteraient pas le test d'objet prévu à l'article 16.11 de la LIM :

- les dépenses engagées pour permettre de déterminer quelle installation portuaire doit être utilisée pour le transport de la production provenant de la mine²¹;
- les dépenses engagées pour établir comment remettre en état la propriété minière lorsque toutes les ressources qu'elle contient seront épuisées²².

Dans l'affaire *International Nickel Co. of Canada Ltd. c. MRN*²³, les coûts de construction des infrastructures d'une agglomération à la mine (routes, trottoirs, stationnements, égouts, poste d'incendie, écoles, bâtiments municipaux, etc.) sur des terrains gouvernementaux, à l'usage des employés qui travaillaient à l'extraction du minerai durant la phase de la production de la mine, n'ont pas été considérés par la cour comme faisant partie des « frais d'aménagement » de la mine²⁴.

¹⁸ ARC, Interprétation technique 2001-0108605 « *Canadian exploration expense* » (8 février 2002) (CCH Publications).

¹⁹ ARC, Interprétation technique 2019-0796792I7 « Tableau d'examen des dépenses minières » (21 février 2019) (CCH Publications), à la page 7. À noter que ces dépenses peuvent être classées selon différentes possibilités, en fonction des faits qui sont propres à chaque situation.

²⁰ *Ibid.* à la page 9. À noter que ces dépenses peuvent être classées selon différentes possibilités, en fonction des faits qui sont propres à chaque situation.

²¹ *Supra* note 18.

²² *Supra* note 18.

²³ 69 DTC 5092 (C. de l'E.).

²⁴ À noter que depuis 1996, les coûts engagés par un contribuable pour la construction d'infrastructures de surface sur un terrain qui ne lui appartient pas sont amortissables, en matière d'impôt sur le revenu, en vertu du paragraphe 13(7.5) de la LIR et de l'article 101.8 de la LI. Toutefois, cette règle n'existe pas dans la LIM.


~~~~~

De plus, dans l'affaire *Teck-Bullmoose Coal Inc. c. Canada*<sup>25</sup>, la Cour d'appel fédérale a entériné la conclusion du juge de première instance, selon laquelle le coût de construction d'une route permanente à usage industriel (sur des terrains gouvernementaux), nécessaire à l'acheminement vers les marchés du charbon extrait d'une exploitation minière, n'était pas une dépense engagée « en vue d'amener une nouvelle mine au stade de la production ».

La Cour d'appel fédérale a précisé, dans son jugement, que les dépenses visées par la disposition de la LIR similaire, à l'époque, à l'actuel alinéa g de la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » prévue au paragraphe 66.1(6) de la LIR, étaient plus particulièrement les dépenses liées à la construction de la mine :

Ajoutons que la disposition en question évoque un objectif qui est lié de manière précise à la production, une dépense qui a pour objet même la production, c'est-à-dire nécessaire pour faire en sorte que la mine puisse « produire », c'est-à-dire atteindre un certain niveau commercial d'extraction. Vouloir interpréter cette disposition comme comprenant une dépense liée au transport du minerai après l'entrée en production de l'exploitation, en faisant valoir que cette dépense avait été considérée comme inévitable par les promoteurs afin d'assurer la viabilité économique de l'entreprise, exigerait une extension inacceptable des mots utilisés et une insensibilité aux éclaircissements qui peuvent être tirés des exemples explicites que le législateur a jugé utile d'ajouter, ainsi qu'au contexte législatif dans lequel ils se situent, puisque ces exemples ont été ajoutés au sous-alinéa 66.1(6)a(iii).

L'avocat de l'appelante fait valoir qu'une telle interprétation, limitant comme elle le fait les dépenses susceptibles de déduction aux seuls coûts liés à la construction de la mine, retire toute signification à la condition de temps rajoutée au but prévu dans la loi. Ce n'est pas notre avis. Il fallait bien prévoir, pour la période de construction, une limite temporelle par rapport au niveau de production.

Enfin, lors de la réforme du régime de l'impôt minier de 2010<sup>26</sup>, le ministère des Ressources naturelles et de la Faune (maintenant le ministère de l'Énergie et des

---

<sup>25</sup> 98 DTC 6363 (CAF).

<sup>26</sup> C'est au moment de cette réforme que les définitions des expressions « frais d'exploration au Canada » et « frais d'aménagement au Canada » de la LIR ont été utilisées dans la LIM à l'égard de l'allocation pour exploration, de l'allocation pour aménagement et mise en valeur avant production et de l'allocation pour aménagement et mise en valeur après production.

~~~~~

Ressources naturelles), qui administrait le régime à l'époque, avait manifesté son intention de suivre la pratique administrative de l'ARC pour établir la distinction entre les « frais d'aménagement et de mise en valeur avant production » et les biens amortissables, concernant certaines dépenses engagées à l'égard d'infrastructures souterraines²⁷.

Cette pratique administrative prévoit essentiellement que le coût des biens amortissables qui n'ont pas de valeur résiduelle au sortir de la mine (par exemple, en raison de l'impossibilité de ramener les biens à la surface) doit être considéré à titre de « frais d'aménagement et de mise en valeur avant production », si les autres critères de la définition de cette expression sont respectés. Nous sommes également d'accord pour suivre cette pratique.

N'hésitez pas à communiquer avec nous pour toute question à l'égard de la présente.

²⁷ Lucie Chouinard et Francis Vallières, « La réforme du régime des droits miniers au Québec » dans *Colloque 205 – Fiscalité des ressources naturelles*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2012, section 3.1.2.