



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 7 MARS 2023

OBJET : **CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENT – RÈGLE DES 730 JOURS**
N/RÉF. : 20-052754-001

La présente donne suite à votre demande concernant la « règle des 730 jours » pour l'application du crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation, ci-après « CII », prévu aux articles 1029.8.36.166.40 et suivants de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

FAITS

Selon les informations obtenues, notre compréhension des faits est la suivante :

1. ***** , ci-après « Société 1 », a construit une usine commerciale de production ***** d'une capacité de ***** par jour. ***** a plusieurs applications, ***** est utilisé entre autres comme matière première dans la fabrication *****.
2. L'usine est située à ***** (au Québec), une municipalité de la région administrative ***** , soit une « région ressource » pour l'application du CII.
3. La construction de l'usine au coût approximatif de ***** \$¹ a débuté en 20X1 et s'est terminée dans le troisième trimestre de 20X5. Société 1 a demandé et reçu des montants au titre du CII pour chacune de ces cinq années d'imposition. Le montant total reçu au titre du CII pour cette période est de ***** \$.
4. La mise en service de l'usine et la production ***** ont commencé au cours du quatrième trimestre de 20X5.

¹ Dans son rapport daté du ***** 20X6, le contrôleur de Société 1, ***** , indique que « [TRADUCTION] le coût total approximatif de l'usine ***** au ***** 20X6 s'élevait à ***** \$, nets des crédits d'impôt pour investissement de ***** \$ et incluant des frais de financement capitalisés de ***** \$ ».

-
5. En ***** 20X6, *****, ci-après les « Biens », ont cessé d'être utilisés par Société 1 en raison de problèmes techniques majeurs.
 6. Le ***** 20X6, Société 1 a déposé auprès du séquestre officiel un avis d'intention de faire une proposition en vertu du paragraphe 50.4(1) de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité (L.R.C. (1985), ch. B-3), ci-après « LFI ».
 7. Peu de temps après, Société 1 a déposé auprès de la Cour supérieure du Québec une requête afin de poursuivre, en vertu de la Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies (L.R.C. (1985), ch. C-36), ci-après « LACC », en sa version modifiée, les procédures entamées sous la LFI. Le ***** 20X6, une ordonnance initiale a été rendue par la Cour supérieure autorisant la poursuite des procédures sous la LACC.
 8. Le fournisseur des Biens et Société 1 se sont alors entendus pour réaliser des modifications au coût de ***** \$ afin de remédier aux problèmes de fonctionnement des Biens. Les frais ainsi engagés par Société 1 ont été capitalisés au coût des Biens et ont été considérés comme des « frais admissibles » pour l'application du CII pour l'année d'imposition terminée le ***** 20X7. Le montant de CII demandé à l'égard de ces frais s'élève à ***** \$.
 9. La remise en service des Biens a eu lieu vers la fin du mois de ***** ou au début du mois de ***** 20X8, avant que d'autres problèmes techniques surviennent.
 10. Le ***** 20X8, Société 1 a pris la décision de mettre fin à ses activités et a commencé à évaluer la possibilité de trouver un nouvel investisseur pour acheter l'usine, ou de démanteler celle-ci en entier.
 11. *****, ci-après « Société 2 », une société avec laquelle Société 1 n'avait pas de lien de dépendance, a acquis l'usine en ***** 20X9.
 12. Dans son rapport daté du ***** 20X11, le contrôleur de Société 1 indique ce qui suit :
 17. ***** nous a fourni l'information suivante quant à la relance de ses activités :
 - i. L'usine ***** était en phase de redémarrage depuis son acquisition par ***** en ***** 20X9;

-
- ii. Tel qu'indiqué dans un communiqué de presse daté du ***** 20X9, les problèmes de conception liés aux ***** auraient été résolus avec succès. La production a par la suite débuté et s'est poursuivie jusqu'à la fin de l'année 20X9;
 - iii. La production s'est arrêtée en ***** 20X10 pour finaliser le matériel produit et l'envoyer à des clients potentiels;
 - iv. ***** a repris une production minimale au courant de l'année 20X10 afin de fournir du matériel d'échantillonnage à des clients potentiels. En date de ce rapport, la compagnie continue de maintenir un niveau de production minimale dans l'objectif de conclure des ententes potentielles avec des clients;
 - v. Depuis ce temps, le contrôleur comprend que ***** tente de finaliser une ronde de financement dans les prochains mois, ce qui lui permettrait d'augmenter la capacité de production de l'usine.

QUESTION

La « règle des 730 jours » devrait-elle s'appliquer afin de refuser le montant de CII demandé par Société 1 pour l'année d'imposition terminée le ***** 20X7 à l'égard des frais engagés pour remettre les Biens en service?

OPINION

Les paramètres du CII

Une société admissible peut bénéficier d'un montant au titre du CII relativement aux frais admissibles engagés et payés par elle à l'égard d'un « bien admissible ». Sommairement, le premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.40 de la LI prévoit qu'un « bien admissible » d'une société comprend, entre autres, lorsque le bien a été acquis pour être utilisé principalement dans une région ressource², un bien acquis après le 13 mars 2008 et avant le 1^{er} janvier 2023.

² Selon la définition de cette expression prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.40 de la LI.

Un « bien admissible » doit, entre autres, être compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après « RI », c'est-à-dire un bien qui serait autrement compris dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI³. Ce bien doit commencer à être utilisé dans un délai raisonnable suivant son acquisition, uniquement au Québec et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise durant une période minimale de 730 jours⁴. Il ne doit pas, avant son acquisition par la société, avoir été utilisé à aucune fin, ni acquis pour être utilisé ou loué à quelque fin que ce soit.

La « règle des 730 jours »

L'article 1029.8.36.166.48 de la LI prévoit, sommairement, qu'aucun montant ne peut être réputé avoir été payé au ministre au titre du CII par une société admissible pour une année d'imposition relativement à ses frais admissibles à l'égard d'un bien admissible lorsque, à un moment quelconque qui survient avant le jour qui suit le jour de la fin de la période de 730 jours suivant le début de l'utilisation du bien, le bien cesse, autrement qu'en raison de sa perte ou de sa destruction involontaire causée par le feu, le vol ou l'eau ou d'un bris majeur, d'être utilisé uniquement au Québec pour gagner un revenu provenant d'une entreprise exploitée soit par le premier acquéreur du bien, soit par un acquéreur subséquent du bien qui l'a acquis dans des circonstances où l'article 130R149 du RI s'applique.

Le bris majeur

Il convient à ce stade de l'analyse de déterminer ce que constitue un « bris majeur » dans le contexte du CII.

La règle moderne d'interprétation des lois, exposée par la Cour suprême du Canada notamment dans l'arrêt *Stuart Investments*⁵, se traduit par la formulation brève suivante donnée par le P^r E.A. Dreidger :

« [TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution : il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur. » (p. 578).

³ Catégorie 53 de l'annexe B du RI.

⁴ Article 1029.8.36.166.48 de la LI.

⁵ *Stuart Investments Ltd. c. The Queen*, [1984] 1 RCS 536.

Premièrement, selon son sens ordinaire, le terme « majeur » signifie « très grand, très important »⁶, « plus grand, plus considérable (par opposition à mineur) : la majeure partie »⁷, ou « d'une grande importance, capital, essentiel »⁸.

Deuxièmement, l'objet de l'article 1029.8.36.166.48 de la LI est de restreindre le bénéficiaire du CII aux seuls biens qui sont utilisés pour gagner un revenu provenant d'une entreprise durant une période d'au moins 730 jours, sauf si ces biens deviennent inutilisables en raison d'événements majeurs inattendus.

Enfin, le législateur a choisi d'énumérer les seuls événements permettant de se soustraire à l'application de la règle des 730 jours, soit 1) la perte du bien, 2) la destruction involontaire du bien causée par le feu, le vol ou l'eau et 3) le bris majeur. Cette énumération exhaustive permet de s'appuyer sur la règle d'interprétation *noscitur a sociis* pour cerner la portée du texte et pour déterminer ce sur quoi il porte véritablement. Cette règle requiert l'interprétation d'un terme en considérant les termes voisins, puisque son sens est révélé par son association à ces autres termes. La démarche consiste à chercher une caractéristique commune entre ces termes et à s'appuyer sur cette caractéristique pour en restreindre le sens à leur dénominateur commun le plus général.

En l'espèce, les termes « perte » et « destruction » revêtent chacun un caractère général permanent ou irrémédiable. Ainsi, en vertu de la règle *noscitur a sociis*, l'expression « bris majeur » prendrait le même sens que ces deux termes, c'est-à-dire que le bris devrait être un bris irréparable ou d'une importance telle que la remise en état du bien endommagé nécessiterait la réparation ou le remplacement de la majeure partie de celui-ci, de sorte qu'il s'agirait dès lors davantage d'un nouveau bien que de la simple réparation du bien initial.

L'auteur Pierre-André Côté commente et nuance la portée de la règle *noscitur a sociis*⁹ :

1179. La règle *noscitur a sociis* est utile dans la mesure où elle attire l'attention de l'interprète sur le fait qu'un mot peut avoir, en raison du contexte formel, un sens plus restreint que son « sens du dictionnaire ». Il faut cependant prendre soin de ne pas donner à cette règle plus de poids qu'elle ne doit en avoir. L'interprète élabore le sens du texte à partir d'indices nombreux : il est bien possible que l'interprétation limitative suggérée par le contexte textuel immédiat doive être écartée en raison

⁶ Le Robert, Dico en ligne.

⁷ Dictionnaire Larousse en ligne.

⁸ *Ibid.*

⁹ Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 4^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2009.

d'autres considérations suggérées par le contexte global de la communication. Bon serviteur, le principe incarné par la maxime *noscitur a sociis* peut s'avérer un mauvais maître. Il faut toujours y avoir recours avec modération et prudence.

1180. Dans l'arrêt *A.G. for British Columbia c. The King*, il s'agissait d'interpréter l'énumération « *lands, mines, minerals and royalties* », que l'on trouve à l'article 109 de la *Loi constitutionnelle de 1867*. La Cour suprême refusa d'interpréter limitativement le mot « *royalties* » de manière à restreindre son sens à celles des réserves royales qui ont trait aux terres, mines et minéraux. Au sujet de l'application de la règle *noscitur a sociis*, le juge Anglin s'exprima ainsi :

« [traduction] Sans diminuer l'importance de la règle d'interprétation invoquée de la part de l'intimé, – *noscitur a sociis* – il faut toujours prendre soin que son application n'aille pas à l'encontre de l'intention véritable de la législature. »

[Soulignements ajoutés; renvois omis]

Ainsi, l'expression « bris majeur » pourrait, en vertu de la règle d'interprétation *noscitur a sociis*, avoir un sens plus restreint que « bris très grand, très important ». En effet, nous sommes d'avis que cette expression devrait plutôt, dans le contexte du CII, avoir le sens de « bris irréparable, permanent ».

Ceci étant dit, la Direction générale de la législation de Revenu Québec s'est déjà prononcée à l'égard du cas en espèce, à savoir que « les problèmes [survenus en ***** 20X6] avec ***** [devaient être considérés] comme un bris majeur » pour l'application de l'article 1029.8.36.166.48 de la LI.

Le bien neuf

La question de savoir si un bien peut être considéré comme ayant été remis à neuf demeure une question de fait qui doit être analysée en fonction des circonstances propres à chaque situation. Les facteurs suivants, bien qu'ils ne constituent pas une liste exhaustive, sont importants dans le cadre de cette analyse :

- le bien pourrait être vendu à un prix comparable à un bien neuf;
- les travaux de remise à neuf ont eu pour effet de réadapter le bien à la fine pointe de la technologie;

-
- une grande quantité de pièces, par rapport à la totalité des pièces faisant partie du bien, ont été remplacées par des pièces neuves ou par des pièces refabriquées comme neuves (de sorte que la vie utile du bien remis à neuf correspond à celle d'un bien nouvellement fabriqué);
 - une grande quantité de pièces majeures par rapport aux autres pièces considérées comme mineures (en nombre, en impact ou en importance) ont été remplacées par des pièces neuves ou par des pièces refabriquées comme neuves de sorte que la vie utile du bien remis à neuf correspond à celle du bien nouvellement fabriqué¹⁰.

Nous sommes d'avis que les frais engagés au coût de ***** \$ en 20X7 pour remettre en service les Biens étaient d'une importance telle que ces derniers pouvaient dès lors être considérés comme des biens neufs. Au moment de leur seconde mise en service, vers la fin de ***** ou le début du mois de ***** 20X8, les Biens pouvaient être inclus dans la catégorie 53 de l'annexe B du RI et être considérés comme des biens admissibles pour l'application du CII pour l'année d'imposition terminée le ***** 20X7. Le fait que les problèmes rencontrés par les Biens en 20X6 aient été considérés comme un « bris majeur », pour l'application de l'article 1029.8.36.166.48 de la LI, supporte cette position.

Comme les Biens peuvent être considérés comme des biens neufs par suite des travaux effectués pour remédier au bris majeur, une nouvelle période d'utilisation de 730 jours telle que prévue à l'article 1029.8.36.166.48 de la LI a débuté au moment où ils ont de nouveau été utilisés par Société 1 (fin ***** ou début ***** 20X8).

L'article 130R149 du RI

Tel que mentionné précédemment, aucun montant ne peut être accordé au titre du CII à l'égard des frais admissibles engagés pour l'acquisition d'un bien lorsque, à un moment quelconque qui survient avant le jour qui suit le jour de la fin de la période de 730 jours suivant le début de l'utilisation du bien, le bien cesse, autrement qu'en raison de sa perte ou de sa destruction involontaire causée par le feu, le vol ou l'eau ou d'un bris majeur, d'être utilisé uniquement au Québec pour gagner un revenu provenant d'une entreprise exploitée soit par le premier acquéreur du bien, soit par un acquéreur subséquent du bien qui l'a acquis dans des circonstances où l'article 130R149 du RI s'applique.

Dans le présent cas, Société 1 a cessé d'utiliser les Biens après leur seconde mise en service. L'utilisation des Biens par Société 2 peut être prise en compte pour déterminer si la règle des 730 jours est respectée seulement si Société 2 a acquis les Biens dans des

¹⁰ *****

circonstances où l'article 130R149 du RI s'applique. Sommairement, l'article 130R148 du RI prévoit que lorsqu'un contribuable (acqureur) acquiert un bien qui, immédiatement avant cette acquisition, était compris dans une catégorie prescrite de la personne de qui le bien est acquis (vendeur), ce bien est réputé compris dans la même catégorie prescrite de l'acqureur. L'article 130R149 du RI prévoit que cette présomption s'applique dans le cas de certaines réorganisations ou si, au moment de l'acquisition du bien, le vendeur a un lien de dépendance avec l'acqureur, autrement qu'en vertu d'un droit visé au paragraphe b de l'article 20 de la LI.

Tel que mentionné dans les faits, Société 1 n'avait pas de lien de dépendance avec Société 2 au moment où les Biens ont été acquis par cette dernière et la vente des Biens à Société 2 n'est pas survenue dans le cadre d'une réorganisation visée à l'article 130R149 du RI. L'article 130R149 du RI ne s'applique donc pas en l'espèce. Par conséquent, seule l'utilisation des Biens par Société 1 peut être prise en considération pour déterminer si la règle des 730 jours est respectée, comme le prévoit le paragraphe a de l'article 1029.8.36.166.48 de la LI.

CONCLUSION

Étant donné que Société 1 a cessé d'utiliser les Biens avant l'expiration du délai de 730 jours prévu à l'article 1029.8.36.166.48 de la LI, soit avant la fin du mois de ***** ou le début du mois de ***** 20X10, la « règle des 730 jours » n'a pas été respectée. Par conséquent, aucun montant ne peut être demandé au titre du CII pour l'année d'imposition terminée le ***** 20X7 à l'égard des frais admissibles engagés par Société 1 pour l'acquisition des Biens.