



Québec, le 4 octobre 2022

Objet : Crédit d'impôt relatif à l'investissement et à
l'innovation – ***** (Légumes)
N/Réf. : 21-056165-001

*****,

La présente fait suite à votre demande ***** concernant la qualification de certains biens à titre de « bien déterminé » pour l'application du crédit d'impôt relatif à l'investissement et à l'innovation, ci-après « C3i », prévu aux articles 1029.8.36.166.60.36 et suivants de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

Un de vos membres désire savoir si des biens composant l'équipement d'une chaîne de lavage et d'emballage de ***** , ci-après « Légumes », peuvent être admissibles au C3i.

Les faits présentés ne nous permettent pas de nous prononcer avec certitude quant à la qualification des biens pour l'application du C3i. Nous pouvons néanmoins émettre les commentaires généraux suivants.

Une société admissible peut bénéficier d'un montant au titre du C3i relativement aux frais déterminés engagés et payés par elle à l'égard d'un « bien déterminé ». Le premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI prévoit qu'un bien déterminé d'une société comprend, entre autres, un bien acquis après le 10 mars 2020 et avant le 1^{er} janvier 2025 autre qu'un bien acquis conformément à une obligation écrite contractée avant le 11 mars 2020 ou dont la construction, le cas échéant, par l'acquéreur ou pour son compte, était commencée le 10 mars 2020.

Un « bien déterminé » 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 RI, n'eût été sa date d'acquisition. Ce bien doit commencer à être utilisé dans un délai raisonnable suivant son acquisition, uniquement au Québec¹ et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise durant une période minimale de 730 jours². 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.

De façon générale, le classement d'un bien pour l'application des règles relatives à l'amortissement est une question de fait qui dépend de la nature et des caractéristiques propres à celui-ci.

La catégorie 29 de l'annexe B du RI vise, entre autres, un bien directement ou indirectement utilisé par un contribuable au Canada principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location. De plus, il doit s'agir d'un bien qui serait compris dans la catégorie 8, en l'absence de la catégorie 29 (sauf le matériel roulant de chemin de fer et ceux visés au paragraphe *i* de la catégorie 8).

Comme les termes « fabrication » et « transformation » ne sont pas définis dans la LI, il faut s'en remettre à leur sens courant.

La fabrication de biens ou de marchandises implique ordinairement la création de quelque chose ou le façonnage, l'estampage ou le formage d'un objet à partir de quelque chose³.

La transformation, quant à elle, implique toute activité destinée à produire une transformation physique ou chimique dans un article ou dans une substance, autre que la transformation résultant du processus de croissance naturelle⁴. L'arrêt *Tenneco*⁵ a établi les deux critères suivants pour déterminer s'il y a transformation de marchandises :

- a) les marchandises doivent subir un changement de forme, d'apparence ou d'autres caractéristiques;
- b) les marchandises doivent devenir davantage commercialisables.

¹ Sauf s'il s'agit d'un « bien déterminé » qui est un progiciel de gestion admissible visé au paragraphe *o* du premier alinéa de la catégorie 12 de l'annexe B du RI. Dans ce cas, le « bien déterminé » doit être utilisé principalement au Québec.

² Article 1029.8.36.166.60.53 de la LI.

³ Agence du revenu du Canada, Folio de l'impôt sur le revenu S4-F15-C1, « Fabrication et transformation », 15 février 2017, paragraphe 1.1, auquel nous souscrivons.

⁴ *Ibid.*, paragraphe 1.2, auquel nous souscrivons.

⁵ *Tenneco Canada Inc. v. The Queen*, 91 DTC 5207 (CAF).

Il a déjà été établi par la jurisprudence que la sélection, le lavage, le broissage, la pulvérisation, le séchage et le tri de légumes dans le but de les vendre sont des activités de « transformation »⁶.

Toutefois, l'article 130R12 du RI prévoit que pour l'application de la catégorie 29 de l'annexe B du RI, la fabrication ou la transformation ne comprend pas certaines activités. Les activités qui ne sont pas considérées comme étant de la fabrication ou de la transformation pour l'application de la catégorie 29 de l'annexe B du RI comprennent notamment l'exploitation agricole ou la pêche⁷.

De façon générale, l'expression « agriculture » se définit comme étant la culture du sol et l'ensemble des travaux transformant le milieu naturel pour la production des végétaux et des animaux utiles à l'homme⁸. Par ailleurs, l'article 1 de la LI prévoit que, dans la partie I de cette loi et dans les règlements, à moins que le contexte n'indique un sens différent, l'expression « agriculture » comprend l'élevage ou l'exposition d'animaux de ferme, l'entretien de chevaux de course, l'élevage de la volaille, l'élevage des animaux à fourrure, la production laitière, la culture fruitière et l'apiculture, mais ne comprend pas une charge ou un emploi auprès d'une personne exerçant une entreprise d'agriculture.

Le terme « comprend » utilisé dans la définition de l'expression « agriculture » à l'article 1 de la LI signifie qu'il s'agit d'une énumération non exhaustive qui s'ajoute au sens ordinaire du terme. Ainsi, l'expression « agriculture » peut être étendue à d'autres activités non énumérées à la définition de cette expression prévue à l'article 1 de la LI⁹.

Il ne fait pas de doute que la culture de Légumes constitue de l'agriculture.

Ceci étant, un bien utilisé dans des activités de fabrication ou de transformation dans le cadre d'une entreprise agricole ne peut constituer un « bien déterminé » pour l'application du C3i. Toutefois, conformément à ce qui a déjà été exprimé pour l'application du crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation (CII), nous sommes d'avis que, de façon exceptionnelle, un bien utilisé par une société du secteur agricole pour des activités de fabrication ou de transformation pourrait se qualifier de « bien déterminé » pour l'application du C3i si les activités de fabrication ou de transformation de la société

⁶ *Minister of National Revenue v. Federal Farms Ltd.*, 66 DTC 5068 (Ex Ct) et 67 DTC 5311 (SCC).

⁷ Paragraphe a de l'article 130R12 du RI.

⁸ Dictionnaire Le Petit Robert de la langue française (édition 2007).

⁹ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 1-2/R2, « Agriculture : définition et précisions », 31 mars 2015, par. 4, Retiré et archivé.

sont exercées de façon suffisamment indépendante de ses activités agricoles pour être considérées comme une entreprise distincte de l'entreprise agricole¹⁰.

Les paragraphes 2 et 3 du bulletin d'interprétation IT-206R « Entreprises distinctes »¹¹, émis par l'Agence du revenu du Canada, traitent de la notion d'« entreprises simultanées » :

2. La question de savoir si l'exploitation simultanée de deux ou plusieurs entreprises par un contribuable est la même entreprise dépend du degré de corrélation, d'entrelacement ou d'interdépendance et de la mesure de l'unité touchant l'exploitation. Le fait que les entreprises d'un contribuable soient de différente nature, par exemple la fabrication et la vente, ne les empêchent pas de constituer une seule et même entreprise s'il y a suffisamment de corrélation, d'entrelacement ou d'interdépendance entre les opérations.

3. Lorsqu'il s'agit de déterminer le degré de corrélation, d'entrelacement ou d'interdépendance existant entre des opérations commerciales, les facteurs à prendre en considération pourraient inclure les suivants, sans que cette liste soit exhaustive :

- a) La mesure dans laquelle les deux exploitations ont des facteurs communs qui peuvent être pertinents. Par exemple, les deux exploitations ont-elles les mêmes procédés, produits, clients, services aux clients, type de stocks, employés, machines et le même matériel.
- b) La question de savoir si l'exploitation se fait dans les mêmes locaux. Par exemple, si une quincaillerie et un magasin d'articles de sport sont exploités dans deux endroits différents, il est possible qu'ils puissent être considérés comme des entreprises distinctes; toutefois, s'il s'agit du même magasin, il est presque certain qu'ils constituent une entreprise.
- c) Une exploitation peut exister principalement dans l'intention d'approvisionner l'autre. Prenons, par exemple, l'exploitation d'une ferme maraîchère principalement en vue d'approvisionner un hôtel en produits frais; dans ces circonstances, les deux exploitations seraient probablement

¹⁰ Revenu Québec, 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 », 6 avril 2010 et Agence du revenu du Canada, Interprétation technique, 2000-0011075 « *Agriculture farming* », 12 juin 2000.

¹¹ 29 octobre 1979, archivé, auquel nous souscrivons.

considérées comme une seule entreprise, même si une petite quantité des produits de l'exploitation maraîchère est vendue ailleurs.

- d) Les entreprises ont des fins d'année financière différentes.
- e) Le système comptable du contribuable enregistre les opérations des deux entreprises comme s'il s'agissait d'une seule entreprise, ou des registres complets et distincts sont tenus pendant toute l'année; dans ce dernier cas, il ne faut pas accorder trop d'importance à l'amalgamation possible des résultats dans un seul état à la fin de l'année, aux fins de l'impôt ou à d'autres fins relatives aux rapports.

La Cour du Québec a été appelée à se prononcer à ce sujet dans la cause *Ferme Lunick inc. c. Agence du revenu du Québec*¹². Dans cette affaire, il s'agissait d'une société qui exploitait une entreprise agricole de culture de la pomme de terre et qui faisait également l'achat, le tri, le lavage et l'ensachage de pommes de terre. La Cour avait à déterminer si les activités liées au lavage, au tri et à l'emballage des pommes de terre pouvaient être considérées comme une entreprise distincte des activités agricoles. Le juge, en se basant, entre autres, sur le jugement rendu dans la cause *Coop de travailleurs en serres Belle-de-Jour c. Agence du revenu du Québec*¹³, est venu à la conclusion suivante :

[81] En choisissant d'entreprendre le triage, le lavage, et l'ensachage des pommes de terre, Ferme Lunick a choisie (sic) d'adopter un modèle d'exploitation d'intégration verticale. Il devient impossible de dissocier l'Activité de Fabrication et de Transformation du processus agricole qui constitue, dans un tel cas, une étape essentielle à l'Activité de Fabrication et de Transformation.

[82] Les Activités Agricoles ne sont pas exercées de façon indépendante vis-à-vis les Activités de Fabrication et de Transformation considérant la stratégie d'intégration verticale de l'entreprise Ferme Lunick.

[83] De plus, les Activités de Fabrication et de Transformation ne sont pas simplement accessoires ou incidentes aux Activités Agricoles. Au contraire, les deux sphères d'activités sont intimement liées et interdépendantes économiquement. Les deux d'activités sont réalisées dans un seul endroit. Chacune des deux « divisions » de

¹² 2020 QCCQ 1703.

¹³ 2019 QCCQ 6609.

- 6 -

Ferme Lunick contribue étroitement au succès de l'autre. La division Transformation est de loin la cliente la plus importante de la division Agricole alors que la division Transformation doit son existence au fait que cette activité est plus rentable que la culture de pommes de terre et la vente en vrac.

[84] Lorsque tous les faits sont évalués globalement, le Tribunal conclut que le degré de corrélation, d'entrelacement et d'interdépendance des deux sphères d'activités est tellement élevé qu'on ne peut conclure à deux entreprises distinctes.

Ceci étant, si les activités reliées à la transformation de Légumes comme le séchage et l'emballage sont exercées au sein de la même entité qui en fait la culture, nous sommes d'avis qu'elles sont intimement liées et interdépendantes entre elles. Les activités reliées à la transformation de Légumes sont alimentées par la production issue des activités agricoles. Nous sommes d'avis qu'il s'agit alors d'une seule et même entreprise, soit une entreprise agricole.

Nous espérons le tout à votre convenance et vous prions d'agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
aux entreprises