



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 1^{ER} DÉCEMBRE 2021

OBJET : NOTION DE « FRAIS ADMISSIBLES » POUR L'APPLICATION DU
CRÉDIT D'IMPÔT RELATIF AUX RESSOURCES NATURELLES
N/RÉF. : 21-056390-001

La présente fait suite à votre demande portant sur la détermination de l'admissibilité de certaines dépenses engagées pour des études environnementales à titre de frais canadiens d'exploration, au sens du paragraphe c de l'article 395 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

Faits

1. ***** , ci-après « Société », est une société canadienne qui œuvre principalement dans le secteur minier.
2. En ***** , Société a acquis plusieurs claims contigus conférés sur ***** , qui est un site minier situé au Québec.
3. Entre ***** et ***** , diverses sociétés titulaires des claims sur ***** y ont conduit des activités d'exploration.
4. Ces activités ont révélé de nombreux indices ***** et ont permis de localiser, sur le territoire, deux zones montrant un potentiel de gisement ***** , dont le secteur ***** , ci-après le « Projet ».
5. Un certificat d'autorisation pour la mise en valeur du Projet a par ailleurs été émis en ***** par le ministère. Ce certificat autorise le prélèvement d'un échantillon *****.

6. C'est dans ce contexte que Société a d'abord mandaté la firme *****, ci-après « Firme », afin qu'elle prépare un inventaire des milieux naturels du Projet sur un périmètre *****, ci-après l'« Inventaire ».
7. Les renseignements compilés dans l'Inventaire, portant sur les milieux biologique et physique du Projet, allaient entre autres servir dans le cadre de futures demandes d'émission de permis aux autorités ministérielles compétentes.
8. Selon le rapport *****, ci-après « Rapport », le permis en question serait plus précisément un certificat d'autorisation émis en vertu de l'article 22 de la Loi sur la qualité de l'environnement (RLRQ, chapitre Q-2), ci-après « LQE »¹.
9. De plus, puisque Société souhaitait procéder à la mise en exploitation du Projet, celle-ci a mandaté Firme pour mener une étude environnementale de phase I, ci-après « Phase I », dont l'objectif était « de repérer les indices de risques de contamination réelle ou potentielle associée à des installations ou des activités, anciennes ou existantes, sur le terrain à l'étude ou les terrains adjacents »².
10. Pour cette Phase I, Firme a procédé à une revue de la documentation disponible, à une visite du site et à l'analyse de données. Aucun prélèvement d'échantillon ni analyse en laboratoire n'a été fait.
11. Estimant que les frais payés à Firme en 20X1 pour les travaux liés à l'Inventaire et à la Phase I se qualifiaient de frais canadiens d'exploration au sens du paragraphe c de l'article 395 de la LI, Société les a inclus dans son calcul du crédit d'impôt remboursable relatif à des ressources minières pétrolières, gazières ou autres³, ci-après « Crédit ressources », pour l'année d'imposition 20X1.
12. *****
13. *****
14. *****
15. ***** Société argue que les services de Firme ont été retenus pour mener une étude environnementale permettant de déterminer les environnements physique, biologique et chimique de la ressource minérale en établissant des mesures sur les eaux, les végétaux, les vies animales et aquatiques, la qualité de l'air et les

¹ *****

² *****

³ Article 1029.8.36.170 de la LI.

traces de minerais, le tout dans un but de réduire les impacts environnementaux. Ainsi, Société est d'avis que les dépenses contestées constituaient des frais admissibles pour l'application du Crédit ressources en 20X1 et invoque notamment la modification législative apportée au paragraphe c de l'article 395 de la LI et visant les dépenses environnementales engagées après le 28 février 2015 en support de sa position⁴.

Question 1

La position de Revenu Québec est-elle similaire à celle de l'ARC en ce qui a trait aux frais qui se qualifient de « frais canadiens d'exploration »?

Réponse 1

De manière générale, Revenu Québec adopte une position similaire à celle de l'ARC en ce qui concerne la qualification de certaines dépenses à titre de frais canadiens d'exploration⁵.

Ainsi, tel que mentionné aux paragraphes 24 et 25 du Bulletin IMP. 395, Revenu Québec prend notamment en considération les lignes directrices émises par l'ARC lorsqu'il détermine si une dépense se qualifie ou non à titre de frais canadiens d'exploration⁶.

⁴ La modification a été introduite par le sous-paragraphe 2° du paragraphe 1 de l'article 62 de la Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017 (L.Q. 2017, chapitre 29).

⁵ Voir la définition de l'expression « frais d'exploration au Canada » au paragraphe 66.1(6) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1, (5^e suppl.)), le bulletin d'interprétation IMP. 395 « Lignes directrices concernant les frais d'exploration admissibles aux aides fiscales à l'exploration minière », 20 décembre 2018, ci-après « Bulletin IMP. 395 », au paragraphe 6, ainsi que Revenu Québec, Lettre d'interprétation 16-032017-001, « Frais canadiens d'exploration – Crédit d'impôt relatif aux ressources », 20 juin 2017.

⁶ Voir par exemple Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2016-0675901I7 « Frais d'exploration au Canada », 24 janvier 2017. Ces lignes directrices ont été mises à jour dans l'interprétation technique 2019-0796792I7 « *Mining Expenditure Review Table* », 21 février 2019. Voir également Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2007-0252762E5 « Frais d'exploration au Canada », 19 septembre 2007, en ce qui a trait aux lignes directrices qui précèdent la sanction de la Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017, *supra*, note 4.

De ce fait, la position de Revenu Québec à l'égard de la qualification de dépenses à titre de frais canadiens d'exploration est généralement similaire à celle adoptée par l'ARC. Néanmoins, Revenu Québec conserve son autonomie et demeure seul responsable de la qualification d'une dépense à titre de frais d'exploration dans l'administration des mesures fiscales dont il est responsable de l'application.

Question 2

Est-ce que les dépenses contestées sont des frais canadiens d'exploration au sens du paragraphe c de l'article 395 de la LI?

Réponse 2

Dispositions législatives

Nous reproduisons ci-après la disposition législative pertinente de la LI, telle qu'elle était en vigueur au moment des faits :

395. Pour l'application du présent chapitre, les frais canadiens d'exploration d'un contribuable signifient une dépense engagée après le 6 mai 1974 dans le cas d'une entreprise pétrolière, après le 31 mars 1975 dans le cas d'une entreprise minière ou après le 5 décembre 1996 dans les autres cas, dans la mesure où cette dépense constitue :

[...]

c) des frais qu'il a engagés pour déterminer l'existence d'une ressource minérale au Canada, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité, y compris ceux engagés pendant la prospection, les études géologiques, géophysiques ou géochimiques, le forage et le creusage de tranchées ou de trous d'exploration ou l'échantillonnage préliminaire, à l'exception des frais engagés pour le forage ou le parachèvement d'un puits de pétrole ou de gaz, la construction d'une voie d'accès temporaire à un tel puits ou la préparation d'un emplacement à l'égard d'un tel puits, des frais canadiens de mise en valeur ou d'une dépense que l'on peut raisonnablement relier à une mine située dans la ressource minérale qui a atteint le stade de la production en quantité commerciale raisonnable ou à une extension réelle ou éventuelle d'une telle mine;

[Soulignements ajoutés]

Nous reproduisons également cette disposition telle qu'elle se lisait après la modification relative à l'admissibilité des frais d'études environnementales engagés après le 28 février 2015 introduite par la Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017⁷ :

395. Pour l'application du présent chapitre, les frais canadiens d'exploration d'un contribuable signifient une dépense engagée après le 6 mai 1974 dans le cas d'une entreprise pétrolière, après le 31 mars 1975 dans le cas d'une entreprise minière ou après le 5 décembre 1996 dans les autres cas, dans la mesure où cette dépense constitue, selon le cas :

[...]

c) des frais, autres que des frais engagés pour le forage ou le parachèvement d'un puits de pétrole ou de gaz, la construction d'une voie d'accès temporaire à un tel puits ou la préparation d'un emplacement à l'égard d'un tel puits, qu'il a engagés pour déterminer l'existence d'une ressource minérale au Canada, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité, y compris, d'une part, ceux engagés pendant la prospection, les études géologiques, géophysiques ou géochimiques, le forage et le creusage de tranchées ou de trous d'exploration ou l'échantillonnage préliminaire, et, d'autre part, les frais d'études environnementales ou de consultations auprès des communautés incluant, malgré le sous-paragraphe i, les études ou les consultations qui sont entreprises en vue d'obtenir un droit, permis ou privilège pour déterminer l'existence d'une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité, à l'exclusion :

[Soulignements ajoutés]

Analyse

La question de savoir si une dépense se qualifie à titre de frais canadiens d'exploration en vertu du paragraphe c de l'article 395 de la LI est essentiellement une question de fait qui s'apprécie selon les circonstances propres à chaque situation.

⁷ *Supra*, note 4.

Sommairement, afin de se qualifier à ce titre au moment où Société a engagé les dépenses contestées, soit en 20X1, celles-ci doivent avoir été engagées dans le but de déterminer l'existence d'une ressource (ou d'une substance) minérale, de situer une telle ressource ou d'en déterminer l'étendue ou la qualité. C'est donc l'objet de ces dépenses qui détermine si celles-ci constituent ou non des frais canadiens d'exploration.

La jurisprudence est par ailleurs venue préciser qu'une dépense doit avoir été engagée dans le but d'ajouter de la connaissance à une ressource minérale⁸.

En outre, la jurisprudence admet qu'une dépense qui sert plusieurs objectifs peut se qualifier à titre de frais canadiens d'exploration si au moins l'un des objectifs pour lesquels elle a été engagée est de déterminer l'existence, la location, l'étendue ou la qualité d'une ressource minérale⁹.

Enfin, il convient de préciser que le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI a entre autres été modifié de façon que la qualification à titre de frais d'exploration au Canada ne soit pas refusée à l'égard du coût des évaluations environnementales, qui donnerait par ailleurs droit à cette qualification, du seul fait qu'elle est une condition préalable à l'obtention d'un permis ou d'une licence d'exploration. Cette modification s'applique à l'égard des frais engagés après le 28 février 2015¹⁰.

À l'égard des frais d'études environnementales engagés avant le 1^{er} mars 2015 liés à l'acquisition d'un permis d'exploration, ceux-ci étaient considérés, comme le coût de tels permis, à titre de frais canadiens de mise en valeur¹¹.

Dépenses engagées pour produire l'Inventaire

Concernant l'Inventaire, rappelons que l'un des objectifs consistait en la collecte d'informations qui servirait notamment aux demandes de permis que nous présumons faites en vertu de l'article 22 de la LQE, tel que spécifié dans le Rapport.

⁸ *Mickleborough c. R.*, 99 D.T.C. 47.

⁹ *Petro-Canada c. Canada*, 2004 CAF 158, aux paragraphes 33 et 34. Cette position est reprise dans bulletin d'interprétation IMP. 395, *supra*, note 5, au paragraphe 19.

¹⁰ Québec, ministère des Finances, Budget 2015-2016, *Renseignements additionnels 2015-2016*, 26 mars 2015, à la page A.82.

¹¹ Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2013-0480511I7 « *Canadian resource property* », 13 mars 2013. Ces permis constituent un bien minier canadien, en vertu du paragraphe *b* de l'article 370 de la LI, et, par conséquent, le coût de ces permis sont des frais canadiens de mise en valeur en vertu du paragraphe *c* de l'article 408 de la LI. Le sous-paragraphe *i* du paragraphe *c* de l'article 395 de la LI exclut précisément les frais canadiens de mise en valeur de la notion de frais d'exploration au Canada.

Société est d'avis que la modification apportée au paragraphe *c* de l'article 395 de la LI pour y mentionner les frais pour études environnementales engagés dans le but d'obtenir un permis d'exploration vient sécuriser une dépense qui a toujours été reconnue comme frais canadiens d'exploration. Elle cite notamment l'annonce du ministre fédéral des Finances qui explique que la modification vise à « garantir » que de telles dépenses seront désormais éligibles¹². L'utilisation du terme « garantir » indique, à son avis, que ce type de dépense aurait toujours été admissible.

Nous sommes plutôt d'avis que ces changements législatifs avaient pour objectif de reconnaître ce type de dépense à titre de frais canadiens d'exploration que pour le futur. En effet, les législations fédérale et québécoise indiquent que ces modifications s'appliquent à l'égard de frais engagés après le 28 février 2015¹³. À plus forte raison, l'emploi du mot « désormais » par le ministre fédéral des Finances lors de l'annonce du 1^{er} mars 2015 indique un point de départ dans le temps, impliquant que la mesure doit être appliquée « dorénavant, à partir de maintenant »¹⁴.

Cette conclusion semble également conforme à la position de l'ARC qui confirme, dans ses lignes directrices, l'admissibilité de ce type de dépenses uniquement à compter du 1^{er} mars 2015¹⁵.

Enfin, soulignons que le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI admet les dépenses pour études environnementales qui permettent d'obtenir des droits, permis ou privilège dont un contribuable a besoin pour déterminer l'existence d'une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité. Le permis auquel il est fait référence en est un d'exploration.

Or, selon le Rapport, les dépenses contestées auraient entre autres été engagées dans le but de répondre aux exigences relatives au certificat d'autorisation émis en vertu de l'article 22 de la LQE. Ce certificat est généralement émis pour permettre à une personne d'entreprendre des activités liées à l'exploitation de la ressource, incluant

¹² Ministère des Finances du Canada, Communiqué 2015-021 – Le gouvernement Harper annonce de nouvelles mesures pour appuyer l'industrie minière canadienne, 1^{er} mars 2015, en ligne : <https://www.canada.ca/fr/nouvelles/archive/2015/03/gouvernement-harper-annonce-nouvelles-mesures-appuyer-industrie-mini%C3%A9re-canadienne.html> (page consultée le 4 octobre 2021).

¹³ Loi n° 1 d'exécution du budget de 2016 (L.C. 2016, chapitre 7), paragraphe 7(3) et Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017, *supra*, note 4.

¹⁴ Larousse, Paris, Société éditions Larousse, « désormais », en ligne, www.larousse.fr/dictionnaires/francais/d%C3%A9sormais/24586 (page consultée le 28 octobre 2021).

¹⁵ Agence du revenu du Canada, Interprétations techniques 2016-067590117 et 2019-079679217, *supra*, note 6.

notamment l'exploitation de certains établissements industriels, le prélèvement d'eau, incluant les travaux et ouvrages nécessitant un tel prélèvement, l'établissement, la modification ou l'extension de toute installation de gestion ou de traitement des eaux, les travaux de construction ou autre intervention dans des milieux humides et hydriques, la gestion des matières dangereuses, la construction d'un établissement industriel, l'utilisation de procédé industriel, l'augmentation de la production d'un bien ou d'un service, etc.

Par conséquent, les frais en l'espèce ne satisfont pas le test d'objet. Toutefois, Société prétend qu'elle poursuivait un autre objectif lorsqu'elle a engagé les dépenses contestées, soit celui de récolter des données sur le milieu naturel du Projet. Plus précisément, cette étude s'est intéressée à deux aspects distincts, soit :

- au milieu physique de la zone ciblée, qui inclut « la physiographie, le climat, la qualité de l'air et de l'eau, la géologie, l'hydrologie, l'hydrogéologie, les sédiments et les sols » et;
- au milieu biologique de la zone ciblée, qui lui englobe les « espèces végétales et peuplements, herpétofaune, poissons, frayères et habitats du poisson, invertébrés benthiques, avifaune, faune terrestre, espèces à statut faunique et floristique, habitats fauniques protégés et espèces d'intérêt »¹⁶.

Société estime que ces éléments sont tous susceptibles d'avoir une influence sur les activités d'exploration. Elle invoque, pour illustrer sa prétention, que la présence d'un fort débit d'eau, d'espèces protégées ou encore de minéraux toxiques qui pourraient être libérés au cours des activités d'exploration entraînerait vraisemblablement une réorganisation de ces mêmes activités. De plus, elle est d'avis que ces informations permettent de réduire les impacts environnementaux liés à l'exploration et aux futurs plans d'aménagement de la mine et que le coût des études menées pour les recueillir doit être reconnu comme frais canadiens d'exploration.

Selon notre compréhension, l'Inventaire est davantage une étude générale des milieux naturels sur lesquels les activités d'exploration ou d'exploitation sont susceptibles d'avoir des incidences plutôt qu'une analyse portant sur l'existence, la localisation, l'étendue ou la qualité de la ressource elle-même. En outre, la connaissance des caractéristiques du gisement *****, avant et après cette étude, est demeurée la même.

¹⁶ *****.

Enfin, rien n'indique que l'Inventaire a été mené conjointement à une activité d'exploration spécifique réalisée par Société au cours de l'année d'imposition 20X1¹⁷.

Par ailleurs, aucune activité d'exploration n'a été répertoriée dans la base de données SIGÉOM du ministère de l'Énergie et des Ressources naturelles pour Société au moment où les dépenses contestées ont été engagées.

Société n'a pas non plus fait la démonstration que les données ont été utilisées dans le cadre d'un plan d'exploration ou d'activités d'exploration dans un délai raisonnable suivant leur acquisition¹⁸.

Pour ces raisons, nous sommes d'avis que les dépenses pour produire l'Inventaire ne respectent pas le test d'objet prévu au paragraphe c de l'article 395 de la LI pour se qualifier à titre de frais canadiens d'exploration.

Dépenses engagées pour produire la Phase I

L'objectif de l'étude de la Phase I était de déterminer les risques de contamination en raison des installations ou des activités, anciennes ou existantes, sur le terrain à l'étude ou les terrains adjacents. Pour ce faire, Firme a procédé à la localisation et à la description du site en plus de répertorier, puis d'analyser :

- un remblai composé de gravier;
- les matières résiduelles ou matières dangereuses résiduelles;
- les émissions atmosphériques;
- les matériaux pouvant contenir *****;
- la peinture à base de plomb;
- l'utilisation de *****;
- l'historique de déversement accidentel;
- la présence de réservoir et leur contenu;

¹⁷ Les frais d'évaluations environnementales ciblées (végétation, pêche et eau) menées conjointement à une activité d'exploration spécifique sont généralement reconnus comme frais canadiens d'exploration tel qu'énoncé au paragraphe 24 du Bulletin IMP. 395, *supra*, note 5.

¹⁸ Dans la décision *Petro-Canada c. Canada*, *supra*, note 9, au paragraphe 35, le juge estime qu'une telle démonstration pourrait permettre de satisfaire le test d'objet selon les circonstances.

- la gestion des eaux usées; et
- les anciens sites d’exploration.

À l’instar de l’Inventaire, l’étude de Phase I ne semble pas apporter de nouvelles connaissances sur l’existence, la localisation, l’étendue ou la qualité du gisement *****. En effet, elle se concentre elle aussi sur certains éléments situés à proximité de la zone d’intérêt du Projet, mais qui n’affectent pas en soi le degré de connaissance de la ressource.

En outre, l’étude de Phase I ne semble pas être liée à une activité d’exploration spécifique menée par Société, ni avoir été réalisée conjointement à une telle activité. Le rapport produit par Firme réfère d’ailleurs aux activités d’exploration menées antérieurement, plus précisément entre ***** et *****. En somme, aucun fait n’indique que Société a pris part à de telles activités au cours de son année d’imposition 20X1.

Conséquemment, cette dépense ne respecte pas, à notre avis, le test d’objet prévu au paragraphe *c* de l’article 395 de la LI et ne peut donc être comprise dans les frais canadiens d’exploration de Société.

Question 3

Est-ce que les dépenses environnementales engagées en vue d’obtenir un droit, permis ou privilège auraient été admissibles à titre de frais canadiens d’exploration si elles avaient été engagées après le 28 février 2015?

Réponse 3

Bien que les dépenses engagées pour la préparation d’évaluations environnementales en vue d’obtenir un permis d’exploration soient désormais admissibles, elles doivent par ailleurs, pour être reconnues à titre de frais canadiens d’exploration, être engagées en vue d’obtenir un droit, permis ou privilège dont le contribuable a besoin pour déterminer l’existence d’une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l’étendue ou la qualité¹⁹.

¹⁹ Paragraphe *c* de l’article 395 de la LI et Revenu Québec, Notes explicatives de la Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l’occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017 (L.Q. 2017, chapitre 29), article 62.

Tel que mentionné à la Réponse 2, les études environnementales ont notamment été produites afin de satisfaire aux exigences liées à l'obtention d'un certificat émis en vertu de l'article 22 de la LQE, lequel est généralement un permis d'exploitation. Conséquemment, les dépenses contestées ne seraient pas des frais visés au paragraphe *c* de l'article 395 de la LI si elles avaient été engagées après le 28 février 2015.

Conclusion

Nous sommes d'avis que les dépenses contestées ne respectent pas le test d'objet tel qu'il était prévu au paragraphe *c* de l'article 395 de la LI au moment où elles ont été engagées, c'est-à-dire en 20X1. Elles ne sont donc pas des frais admissibles aux fins du calcul du Crédit ressources.