



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 8 JUIN 2015

OBJET : **EMPRISE À RETENIR EN MATIÈRE DE FRAIS DE DÉBOISEMENT
DONNANT DROIT AU CRÉDIT D'IMPÔT FORESTIER – RÉCLAMATION
D'UN RÉCUPÉRATEUR ET PREUVE DE SA RÉCLAMATION
N/RÉF. : 15-024336-001**

La présente fait suite au courriel que vous nous avez envoyé ***** à l'égard du sujet décrit en rubrique. Le premier questionnement a trait au fondement de la réclamation d'un récupérateur qui œuvre à l'acquit d'industriels au regard du crédit d'impôt pour la construction et la réfection majeure de chemins d'accès et de ponts d'intérêt public en milieu forestier prévu par les articles 1029.8.36.59.12 et suivants de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ». Le second a trait à la preuve requise pour étayer sa réclamation. Nous traiterons de ces questionnements dans cet ordre.

Mise en contexte

La réclamation du récupérateur est fondée sur les travaux de déboisement portant sur une emprise significativement plus large que l'emprise du chemin; ce que le récupérateur désigne comme étant l'emprise de construction et qu'il établit arbitrairement à 35 mètres indépendamment de la classe du chemin. L'aire de l'emprise du chemin est donc moindre que celle de l'emprise de construction.

De façon plus particulière, le récupérateur voudrait réclamer des frais de déboisement sur une largeur de 35 mètres indépendamment de la classe du chemin alors que l'emprise des chemins eux-mêmes varie de 35 mètres pour un chemin de classe 1, 30 mètres pour un chemin de classe 2, 25 mètres pour un chemin de classe 3 et de 20 mètres pour un chemin de classe 4. On sait qu'annuellement, près de 80 % du budget de voirie forestière

est consacré aux chemins de classe 2 et 3¹. Par conséquent, on voit l'écart significatif entre l'aire privilégiée par le récupérateur comparée à l'aire de déboisement nécessaire à l'emprise du chemin.

Opinion

Bien que les dispositions législatives à l'égard de ce crédit ne soient pas très précises, l'on verra plus loin que l'emprise à retenir pour établir l'aire et isoler correctement les frais de déboisement admis au crédit **correspond et est limitée à la bande de terrain nécessaire aux travaux de construction du chemin lui-même et non à la bande déboisée pour en faciliter la construction**; ce que l'industrie désigne comme étant l'emprise du chemin par opposition à ce que désigne le récupérateur comme étant l'emprise de construction.

Aller au-delà de l'emprise du chemin, même en matière de déboisement, revient à transformer des coûts de déboisement qui doivent plutôt être associés aux coûts de la récolte en des coûts admissibles au crédit.

Cette position repose sur trois lignes argumentaires qui se doivent d'être appréciées collégialement :

- 1) le fait que l'emprise de déboisement à retenir est fonction des paramètres sectoriels et ne va pas au-delà de ces paramètres;
- 2) l'insistance et le surcroît de précautions du législateur à ne vouloir donner droit au crédit qu'à ce qui est **directement attribuable** à la construction de l'emprise du chemin;
- 3) la pratique industrielle, les principes comptables et la logique fiscale prévalant dans la Partie 1 de la LI et de laquelle fait partie le crédit et qui sont toutes à l'effet de ne rattacher aucuns frais de déboisement à un chemin de sorte que nous sommes ici dans une logique d'exception.

Le premier argument est surtout fondé sur l'incidence des paramètres sectoriels et de leur interaction avec le crédit. Le second et le troisième sont fondés sur la lettre et l'esprit devant présider à l'application de la LI elle-même ainsi que des paramètres fiscaux eux-mêmes.

¹ Manuel de foresterie, Ordre des ingénieurs forestiers du Québec, Ouvrage collectif, Édition MultiMonde 2009, ci-après désigné « Manuel », page 1213.

1) **Le fait que l'emprise de déboisement à retenir est fonction des paramètres sectoriels et ne va pas au-delà de ces paramètres**

Les paramètres sectoriels prévus par la Loi concernant les paramètres sectoriels de certaines mesures fiscales (RLRQ, chapitre P-5.1), ci-après désignée « Loi cadre », et les renvois à ces paramètres que fait la LI, nous montrent que l'emprise de déboisement envisagée par le législateur est, pour l'application du crédit, confinée à l'emprise du chemin lui-même.

Il apparaît assez évident que l'emprise ou l'aire des travaux de déboisement à retenir pour l'application du crédit est, au départ, fonction de ce qui est établi au travers des paramètres sectoriels qui réfèrent à leur tour aux usages et pratiques en matière de voirie forestière encadrés et préconisés par l'organisme sectoriel.

La notion de « travaux admissibles de construction », prévue à l'article 1029.8.36.59.12 de la LI, désigne « [...] à l'égard de **la construction d'un chemin** d'accès [...] le déboisement [...] » (notre mise en évidence).

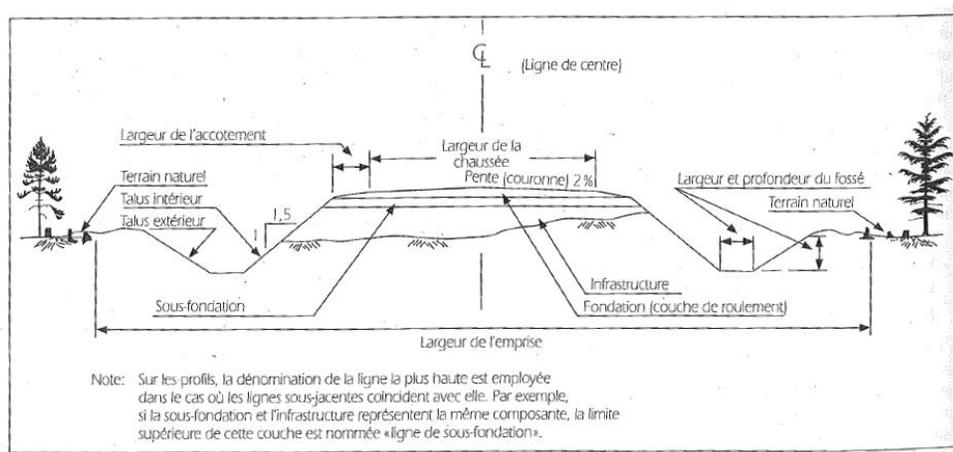
La notion de **chemin** d'accès est à son tour définie au même article comme étant « un **chemin** d'accès [...] à l'égard duquel le ministre [...] délivre une attestation d'admissibilité » (notre mise en évidence).

En conformité du premier alinéa de l'article 2.6 de l'Annexe F de la Loi cadre, « un **chemin** d'accès ne peut être reconnu à titre de chemin d'accès admissible [...] que si les **travaux de construction** [...] répondent aux exigences de la Loi sur les forêts du Règlement sur les normes d'intervention dans les forêts du domaine de l'État (RLRQ, c. A-18.1, r. 7) » (notre mise en évidence), ci-après désigné « Règlement », et de la version 2001 du Guide de signalisation routière sur les terres et dans les forêts du domaine de l'État, ci-après désigné « Guide ».

Or, le quatrième alinéa de l'article 20 du Règlement prévoit que le déboisement d'un chemin ne peut être effectué sur une largeur supérieure à 4 fois la largeur de la chaussée à construire. Compte tenu des critères de conception des chemins de classe 1 à 4, ce multiple de 4 se traduit, dans la figure 12 que l'on retrouve à la page 47 du Guide, par une emprise de +/- 35 mètres pour un chemin de classe 1, de +/- 30 mètres pour un chemin de classe 2, de +/- 25 mètres pour un chemin de classe 3 et de +/- 20 mètres pour un chemin de classe 4. La largeur de cette emprise évoquée et approximée dans le Guide est la conséquence directe de la marge de déboisement autorisée par le Règlement.

Il faut savoir qu'en matière de voirie et de voirie forestière, un **chemin** n'est pas confiné à la chaussée elle-même, mais s'étend aussi aux composantes nécessaires pour en assurer l'entretien, la pérennité ou la vie utile. Un chemin, c'est donc la somme de l'aire occupée par la chaussée et de ses composantes; ce qu'on désigne comme étant l'emprise du chemin. En d'autres termes, les notions de chemin et d'emprise d'un chemin sont donc en quelque sorte indissociables puisqu'un chemin n'existe que par et au travers de son emprise et qu'un chemin est nécessairement confiné à son emprise. Ainsi, lorsque le législateur parle de chemin (dans la LI ou la Loi cadre) sans prendre la peine de faire allusion à une emprise sous-jacente et adjacente particulière, il réfère donc par nécessité à l'emprise autorisée par des lois ou de la réglementation qu'il a lui-même édictés sur le sujet et donc à l'emprise du chemin.

Le graphique suivant démontre en quoi consiste un chemin forestier et illustre la largeur de son emprise².



Ainsi, au plan interprétatif, en partant de l'interaction des dispositions qui précèdent, un « chemin admissible » ne s'étend pas au-delà de l'emprise du chemin de sorte que les travaux de déboisement donnant droit au crédit sont limités à cette emprise.

D'ailleurs, au plan de l'analyse contextuelle du crédit, il est intéressant de noter que les autres travaux admissibles décrits à la définition de « travaux admissibles de construction » prévue à l'article 1029.8.36.59.12 de la LI, hormis les études d'impact pour étudier les conséquences du chantier, ont a priori tous trait à l'emprise du chemin et ne vont pas au-delà de celle-ci.

² Manuel, page 1192.

Cette position de principe est congruente avec le **principe interprétatif de la connaissance présumée du législateur**; principe qui veut que le législateur est présumé être au fait des normes de construction qu'il a lui-même préalablement édictées par ailleurs³ (dans le Règlement) lorsque les paramètres sectoriels ont été mis en place et consacrés législativement subséquentement (dans la LI et la Loi cadre) et que c'est à ces normes qu'il réfère.

Elle l'est aussi en vertu du **principe interprétatif de cohérence**⁴ des textes législatifs et réglementaires traitant d'un sujet de même nature (les textes dits « in pari materiae »); principe qui veut que le législateur est présumé maintenir, dans un secteur d'intervention donné (ici l'industrie forestière), une cohérence dans les politiques et programmes mis en œuvre dans les textes législatifs et réglementaires qui consacrent ses interventions en la matière de façon à ce que ses interventions soient cohérentes.

Ainsi, l'interaction de ces dispositions et de ces principes interprétatifs devrait suffire à justifier que l'aire de déboisement que proposent à mots couverts les paramètres sectoriels, par référence au Règlement et au Guide, est limitée à ce que prévoit le Règlement et le Guide et donc à l'emprise du chemin (+/- 35, 30, 25 et 20 mètres selon le cas) sans qu'il y eu nécessité de le faire explicitement.

2) **L'insistance et le surcroît de précautions du législateur à ne vouloir donner droit au crédit qu'à ce qui est directement attribuable à la construction de l'emprise du chemin**

Le législateur a eu le souci de baliser encore plus les dépenses admises au crédit. En effet, la définition de « frais admissibles » prévue à l'article 1029.8.36.59.12 de la LI précise que « frais [...] à l'égard d'un chemin [...] admissible désigne les frais [...] **directement attribuables** à des travaux admissibles [...] **du chemin d'accès admissible** » (notre mise en évidence).

La portée du mot « directement » a été judiciairement notée par la jurisprudence fiscale⁵ comme connotant l'absence d'intermédiaire :

³ Voir Sullivan on the Construction of Statutes, 6th Edition, Sullivan, Ruth 2014 Lexis Nexis Canada Markham, aux pages 205 et 206, paragraphes 8.9 et 8.10.

⁴ Voir Interprétation des lois, Côté P.A., 4^e édition, 2009, aux pages 352 et suivantes. Voir aussi l'œuvre citée à la note 3, pages 416 à 419, aux paragraphes 13.25, 13.26 et 13.31.

⁵ *McDonnell Douglas Canada Ltd. v. R.*, [1997] 1, CTC, page 37 et plus particulièrement à la page 55 (Cour fédérale, première instance).

« The dictionary definition which appears to be most consonant with the statutory expression is "without intermediaries", that is – inherent in, or part of, the action or process; continuously proximate. These meaning also bespeak "without intermediaries". » (notre soulignement).

Dans le contexte qui nous occupe, l'emploi du mot « directement » suggère l'existence du lien causal ou du rattachement le plus étroit ou ténu qui soit entre les frais de déboisement et le chemin lui-même et, par extension, son emprise.

Comme le disait récemment la Cour d'appel du Québec⁶ en matière de crédit d'impôt remboursable destinés aux sociétés où la cour avait à statuer sur la portée du mot « directement » :

« [...] [5] La théorie moderne d'interprétation statuaire veut que l'on donne aux mots leur sens ordinaire. La juge de première instance a eu raison de conclure que « travailler directement à la construction », cela signifie directement, et non pas de façon intermédiaire. En ce sens, un gestionnaire de ressources humaines, par exemple, ne travaille pas directement à la construction d'un navire, contrairement aux ouvriers et ouvrières de première ligne.

[6] Par ailleurs, une lecture globale des dispositions concernées fait clairement voir que la loi passe du général au particulier, l'objectif étant de limiter et baliser le crédit d'impôt envisagé au départ comme mesure incitative. Il est logique de penser que toute telle mesure n'est pas illimitée.

[7] Enfin, sur le principe de la présomption résiduelle, la juge en a d'abord repris l'énoncé : « seul un doute raisonnable et non dissipé par les règles ordinaires d'interprétation sera résolu par le recours à la présomption résiduelle en faveur du contribuable » (paragr. 49 du jugement entrepris), pour ensuite conclure que l'appelante bénéficiait toujours d'un crédit d'impôt important, bien que moins généreux qu'elle l'aurait souhaité, ainsi que la preuve le démontrant amplement.

Elle a ajouté :

Le tribunal ne partage pas l'opinion de Verreault qu'en interprétant la disposition législative selon l'approche adoptée par le Sous-ministre, la

⁶ *Chantiers Verreault Inc. / Verreault Navigation Inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2012 QCCA 238 (CanLII).

mesure incitative perdrait de son efficacité et l'intention du législateur, de favoriser la construction navale, ne serait pas respectée. (paragr. 50 du jugement entrepris). » (notre mise en évidence).

L'emploi de l'adverbe « directement » conjugué aux usages et pratiques en matière de voirie forestière qui étendent l'aire du chemin à toute son emprise supporte et conforte l'idée qui veut que, puisque les frais doivent être **directement** attribuables à un chemin et à son emprise, les seuls travaux de déboisement qui peuvent faire l'objet du crédit sont limités à ceux compris dans l'emprise du chemin.

3) La pratique industrielle, les principes comptables et la logique fiscale prévalant dans la Partie 1 de la LI et de laquelle fait partie le crédit et qui sont toutes à l'effet de ne rattacher aucuns frais de déboisement à un chemin de sorte que nous sommes ici dans une logique d'exception

Nous comprenons que la pratique industrielle est que les frais de déboisement sont rattachés tout entiers au coût de la récolte et non en partie au coût d'un chemin. À cet égard, le Manuel avance que :

« Généralement, l'étape du déboisement est considérée comme une opération inhérente à la récolte, même en ce qui concerne les coûts⁷. ».

Pour leur part, les principes comptables généralement reconnus, qu'ils soient fondés sur les ASPE⁸ ou les IFRS⁹, sont congruents avec la pratique industrielle en ce qu'ils préconisent le rattachement des coûts de déboisement aux coûts de récolte et ultimement aux coûts des marchandises vendues plutôt qu'au coût des chemins forestiers.

⁷ Manuel, page 1220.

⁸ Récités au long comme étant les « **Accounting Standards for Private Enterprises** » ou « Normes comptables pour les entreprises à capital fermé » (NCECF) et où l'on peut lire au paragraphe 12 du chapitre 3031 que :

« Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autre que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et **autres coûts directement attribuables à l'acquisition** des produits finis, **des matières premières** et des services. ».

⁹ Récités au long comme étant les « International Financial Reporting Standards » ou « Normes internationales d'information financière » et où l'on peut lire au paragraphe 11 de la Norme internationale 2 portant sur les stocks que :

« Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autre que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et **autres coûts directement attribuables à l'acquisition** des produits finis, **des matières premières** et des services. ».

Aux fins de l'application de l'impôt de la Partie 1 de la LI dont fait partie le crédit, la logique fiscale est aussi de considérer la dépense comme étant de nature courante et de rattacher la dépense aux coûts de récolte plutôt que d'avoir à la rattacher au coût du chemin et devoir aussi la capitaliser pour la déduire éventuellement et graduellement plutôt qu'immédiatement. De sorte que généralement, sur ces trois plans, ces frais sont rattachés au coût des récoltes.

Pour contrer cette pratique, ces principes et cette logique générale, le législateur n'avait d'autres choix que d'instaurer une logique d'exception en référant spécifiquement dans le crédit au déboisement du chemin pour que certains coûts de déboisement puissent être associés au chemin plutôt qu'à la récolte et ainsi donner droit au crédit.

Ainsi, n'eut été d'une référence spécifique à l'opération de déboisement dans la définition de « travaux admissibles de construction et de réfection majeure » prévue à l'article 1029.8.36.59.12 de la LI, aucun coût pouvant être raisonnablement associé à cette opération n'aurait pu donner droit au crédit en raison de la logique générale évoquée précédemment. En d'autres termes, c'est la référence spécifique à la notion de déboisement dans la définition en question qui rend, pour l'application du crédit, possible, à l'encontre de la logique industrielle, comptable et fiscale, le rattachement du coût du déboisement aux ouvrages forestiers et leur admissibilité au crédit plutôt qu'à ceux des marchandises vendues.

La logique du crédit en matière de déboisement est à contre-courant avec cette pratique et ces principes de sorte qu'on est dans une logique d'exception. À défaut de précisions législatives, le mutisme du législateur ne favorise pas le point de vue qui voudrait que les coûts de déboisement puissent être admis pour l'application du crédit au-delà de l'emprise du chemin.

Conclusion générale au regard de l'aire à retenir

En conséquence, la somme des arguments qui précèdent renforce l'idée et le principe qui veulent que rien n'oblige ni n'autorise Revenu Québec à concéder que les dépenses de déboisement admissibles vont au-delà de l'emprise du chemin.

Preuve à l'appui de la demande de crédit

La réclamation du crédit devra donc porter sur des coûts **avérés** de déboisement relatifs **à l'emprise du chemin**.

Ces coûts peuvent être établis notamment par une comptabilité par projet, si elle existe, ou à partir de la « Déclaration de réalisation des travaux à l'égard de chemins d'accès ou de ponts en milieu forestier de la part des détenteurs d'une attestation » que doit produire l'industriel auprès du ministère sectoriel concerné.

Or, selon les pratiques de ce ministère, cette déclaration doit être faite :

- a) ouvrage par ouvrage;
- b) être attestée par des factures; et
- c) le coût réel des travaux doit être attesté par un ingénieur forestier qui appose sa signature sur cette déclaration en tant que professionnel.

Puisque cela constitue à toute fin pratique une **comptabilité par projet** et donc par ouvrage forestier, il s'agirait d'un outil intéressant pour corroborer l'ampleur des dépenses admissibles au crédit et réclamées par le récupérateur.

Bien entendu et sujet au jugement qu'exercera le vérificateur, Revenu Québec ne pourrait être contraint à accepter une réclamation qui serait fondée non pas sur des **coûts avérés**, mais bien uniquement sur des **coûts extrapolés** à partir d'un modèle mathématique aussi savant soit-il, puisque ce ne sont que des approximations et que des approximations ne peuvent fonder une réclamation fiscale¹⁰.

¹⁰ À titre d'exemple, voir les affaires *Nissim c. La Reine*, 1998 CanLII (CCI) 184, *Aziz c. La Reine*, 2000 CanLII (CCI) 249, *Spuehler c. La Reine*, 2003 CanLII (CCI) 611, *Borno c. La Reine*, 2011 CanLII (CCI) 119.