



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 14 AVRIL 2016

OBJET : **FRAIS D'EXPLORATION – TEST D'OBJET
DIVERGENCE D'INTERPRÉTATION ENTRE LA LOI SUR LES IMPÔTS
ET LA LOI SUR L'IMPÔT MINIER
N/RÉF. : 15-025498-001**

Nous donnons suite à votre demande ***** concernant ***** l'interprétation relative à la notion de « frais d'exploration » utilisée dans la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3)¹, ci-après désignée « LI », ainsi que dans la Loi sur l'impôt minier (RLRQ, chapitre I-0.4)², ci-après désignée « LIM ». Malgré que les concepts définis aux paragraphes *c* et *c.1* de l'article 395 de la LI aient été repris aux articles 16.9 et 16.11 de la LIM, vous avez constaté que deux approches différentes sont possibles ***** pour déterminer l'admissibilité des frais d'exploration pour l'application de ces deux législations.

Question

Plus spécifiquement, vous souhaitez savoir quelle approche doit être privilégiée pour déterminer l'admissibilité des frais d'exploration pour l'application du crédit d'impôt relatif aux ressources, ci-après désigné « crédit ressources », en vertu de la LI, ainsi que pour l'application de l'allocation pour exploration de la LIM.

¹ Voir la définition de « frais canadiens d'exploration » aux paragraphes *c* et *c.1* de la LI.

² Voir la définition de « frais cumulatifs d'exploration » au sous-paragraphe *a* du paragraphe 1° de l'article 16.9 de la LIM et la définition de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » au sous-paragraphe *a* du paragraphe 1° de l'article 16.11 de la LIM.

Contexte

Lors de la révision du régime des droits miniers au mois de mars 2010, le traitement appliqué à l'ensemble des frais d'exploration, de mise en valeur et d'aménagement minier en vertu de la LIM a fait l'objet d'une révision en profondeur³. Les concepts d'exploration, de mise en valeur et d'aménagement ont été redéfinis et les frais sont devenus des « frais cumulatifs d'exploration », des « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » et des « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur après production », à l'égard de trois différentes allocations⁴. La définition de chacun de ces types de frais qui a été introduite à la LIM a été harmonisée aux définitions de la LI prévues respectivement aux paragraphes *c* et *c.1* de l'article 395 de la LI (« frais canadiens d'exploration ») ainsi qu'au paragraphe *b.1* de l'article 408 de la LI (« frais canadiens de mise en valeur »).

La qualification d'une dépense pour l'application de ces dispositions de la LI et, en conséquence, pour l'application des dispositions équivalentes de la LIM, est une question de fait et s'effectue selon un « test d'objet »⁵. C'est-à-dire que l'on doit examiner quel est l'objet ou le but de la dépense pour déterminer si celle-ci se qualifie en vertu de l'une de ces dispositions. Par exemple, pour se qualifier de « frais canadiens d'exploration » selon le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI ou faire partie des « frais cumulatifs d'exploration » en vertu du sous-paragraphe *a* du paragraphe 1^o de l'article 16.9 de la LIM, une dépense doit être engagée pour déterminer l'existence d'une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité.

Les dépenses minières qui sont admissibles au crédit ressources sont plus spécifiquement les frais d'exploration visés au paragraphe *c* de l'article 395 de la LI et qui sont engagés au Québec⁶. Les dépenses prévues au paragraphe *c.1* de l'article 395 de la LI ne sont pas admissibles au crédit⁷.

³ Québec, ministère des Finances, Budget 2010-2011, *Renseignements additionnels sur les mesures du budget* (30 mars 2010), à la page A-39.

⁴ Voir les articles 16.9, 16.11 et 16.13 de la LIM. Les « frais cumulatifs d'exploration » et les « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » sont aussi utilisés dans le calcul du crédit de droits remboursable pour perte, à l'article 32 de la LIM.

⁵ Revenu Québec, lettre d'interprétation 13-016735-001 « Frais canadiens d'exploration » (20 septembre 2013).

⁶ Voir la définition de « frais admissibles » au premier alinéa de l'article 1029.8.36.167 de la LI. Certaines dépenses sont spécifiquement exclues des frais admissibles en vertu du deuxième alinéa de l'article 1029.8.36.167 de la LI.

⁷ À noter que les frais visés au paragraphe *c.1* de l'article 395 de la LI qui sont engagés à compter du 21 mars 2013 deviennent graduellement des « frais canadiens de mise en valeur » jusqu'en 2017 et seront considérés à 100 % comme des « frais canadiens de mise en valeur » en vertu du paragraphe *b.0.2* de l'article 408 de la LI à compter du 1^{er} janvier 2018. Cette modification n'a pas d'impact au niveau du

Les deux approches ***** pour la qualification des frais sont les suivantes :

1. Pour le calcul de l'impôt minier pour un exercice financier, ***** regarde à quel stade du développement minier la société en est rendue à l'égard de la ressource minérale sur une propriété : exploration, mise en valeur ou aménagement⁸. Une fois que le stade du développement est déterminé pour l'exercice relativement à la ressource minérale, ***** procède à l'analyse des dépenses en fonction du test d'objet prévu dans la LIM. Selon cette approche, une société rendue au stade de la mise en valeur à l'égard d'une ressource sur un site minier par exemple, ne pourrait pas avoir de dépenses d'exploration.

De plus, si ***** établit qu'une ressource minérale est rendue au stade de la mise en valeur et que la société a par ailleurs reçu un crédit ressources en vertu de la LI sur des dépenses d'exploration pour la même période à l'égard de la même ressource, ***** ne prend pas en compte le crédit ressources reçu pour l'exploration, et aucune aide gouvernementale n'est considérée comme étant reçue par la société pour l'application du calcul du crédit de droits remboursable pour perte, ci-après désigné « CDRP », en vertu de la LIM.

2. Pour le calcul du crédit ressources, ***** analyse directement l'objet de la dépense engagée à l'égard de la ressource minérale, sans avoir examiné au préalable le stade du développement de la ressource. Ainsi, le fait qu'une société effectue des dépenses visées par le paragraphe c.1 de l'article 395 de la LI (« pour amener une nouvelle mine au stade de la production en quantité commerciale raisonnable ») à l'égard d'une ressource minérale ne vient pas automatiquement exclure le fait qu'elle puisse aussi engager des frais visés par le paragraphe c de l'article 395 de la LI sur le site minier, durant la même période.

crédit ressources puisque les dépenses visées au paragraphe c de l'article 395 de la LI ne sont pas touchées. Elle découle d'une annonce du budget fédéral du 21 mars 2013 et le ministère des Finances a par la suite annoncé une mesure d'harmonisation dans le bulletin d'information 2013-7. Les dispositions de la LIM ne sont cependant pas modifiées en ce sens.

⁸ Le tableau qui s'intitule « Le processus du développement minéral » et qui est publié par le ministère de l'Énergie et des Ressources naturelles, ci-après désigné « MERN », au <https://www.mern.gouv.qc.ca/publications/mines/processus-developpement-mineral.pdf>, est utilisé pour déterminer le stade de développement d'une ressource minérale. La définition d'« exploitation minière » à l'article 1 de la LIM, qui fait état des différentes phases de développement minéral, parle maintenant de l'exploration, de l'aménagement et la mise en valeur avant production, ainsi que de l'aménagement et la mise en valeur après production.

Opinion

De manière générale, les dépenses qui sont visées par le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI et par le sous-paragraphe *a* du paragraphe 1^o de l'article 16.9 de la LIM sont celles qui sont engagées pour déterminer l'existence d'une ressource minérale, situer une telle ressource ou en déterminer l'étendue ou la qualité, y compris celles engagées 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 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.

Comme nous l'avons précédemment mentionné, cette définition comporte un test d'objet, ainsi qu'une liste non exhaustive de dépenses généralement admissibles. Elle vise globalement les dépenses d'exploration engagées dans le but d'ajouter à la connaissance de la ressource⁹.

Quant aux dépenses prévues au paragraphe *c.1* de l'article 395 de la LI et au sous-paragraphe *a* du paragraphe 1^o de l'article 16.11 de la LIM, ce sont celles engagées pour amener une nouvelle mine, située dans une ressource minérale, au stade de la production en 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 nouvelle mine n'entre en production en quantité commerciale raisonnable.

Cette définition comprend elle aussi un test d'objet ainsi qu'une liste non exhaustive de dépenses généralement admissibles. Elle vise les dépenses engagées une fois que la décision a été prise d'amener une mine au stade de la production¹⁰.

⁹ *Mickleborough c. La Reine*, 99 DTC 47 (CCI); Journée d'études fiscales 2011, Fondation canadienne de fiscalité, Table ronde sur la fiscalité fédérale, à la question 12 *****; Revenu Québec, lettre d'interprétation 13-018332-001 « Qualification des frais d'exploration pour l'application du crédit d'impôt relatif aux ressources » (5 mars 2014). Voir aussi Ian J. Gamble, *Taxation of canadian mining*, feuilles mobiles, Toronto, Carswell, à la section 3.3.1 : « The qualifying expenses in paragraph (f) of CEE are often referred to as « grass roots » exploration expenses. ».

¹⁰ *Oro Del Norte (S.A.) c. La Reine*, 93 D.T.C. 5217 (C.F. 1^{re} inst.) : « 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 ». Voir aussi l'interprétation technique 2003-0043785 « CEE/CDE Various expenses » (11 décembre 2003) de l'Agence du revenu Canada, qui reprend ce principe.

Une société qui fait la découverte d'une ressource minérale peut par la suite prendre la décision d'amener une nouvelle mine, située dans la ressource, au stade de la production. Pour en venir à cette décision, la société doit au préalable procéder à des évaluations économiques et à des études de faisabilité dans le but d'établir si le projet est réalisable et viable économiquement. À noter que certaines de ces études peuvent ne pas respecter le test d'objet du paragraphe *c* de l'article 395 de la LI (et par le fait même, du sous-paragraphe *a* du paragraphe 1° de l'article 16.9 de la LIM). Par exemple, une étude dont l'objectif est d'évaluer les différentes options de développement possibles de la mine ne respecterait pas le test d'objet prévu à ces dispositions¹¹.

Cela dit, nous sommes d'avis que l'approche qui doit être privilégiée pour la qualification des dépenses est la deuxième approche *****, qui préconise essentiellement un examen de l'objet de la dépense.

À noter que le stade du développement minier peut toutefois être pris en compte dans l'analyse pour qualifier une dépense (car il peut notamment constituer un indice pour établir l'objet de la dépense ou même, dans le cas où celle-ci est liée à une mine qui a atteint le stade de la production en quantité raisonnable, faire en sorte qu'elle ne se qualifie pas). Mais le premier et principal élément à considérer demeure l'objet de la dépense.

Soulignons que l'utilisation du tableau du MERN portant sur le processus de développement minéral, pour la qualification des dépenses pour l'application de la LI et de la LIM, peut parfois entraîner une certaine confusion puisque les étapes qui y sont décrites ne correspondent pas nécessairement, malgré des appellations similaires, aux définitions des concepts prévus dans la LI et la LIM. Par exemple, certaines dépenses engagées pour réaliser les étapes d'exploration et de mise en valeur énoncées au tableau du MERN pourraient se qualifier de « frais canadien d'exploration » selon le paragraphe *c* de l'article 395 de la LI si ces dépenses respectent le test d'objet prévu par cette disposition¹².

La décision de mise en production est prise à la fin de l'étape de mise en valeur sur le tableau. Ainsi, certaines dépenses d'aménagement engagées après la prise de cette décision, mais avant l'entrée en production de la mine en quantité commerciale raisonnable, pourraient aussi se qualifier de « frais canadiens d'exploration », cette

¹¹ Voir l'interprétation technique 2007-0252762E5 « Frais d'exploration au Canada » (19 septembre 2007) de l'Agence du revenu du Canada, à laquelle nous souscrivons.

¹² Sous réserve des lignes directrices concernant les études de faisabilité évoquées à la note précédente. Les dépenses de mise en valeur qui pourraient être admissibles sont, par exemple, celles permettant de définir les ressources minérales, à la colonne MV-1 du tableau.

fois-ci en vertu du paragraphe *c.1* de l'article 395 de la LI, si elles respectent le test d'objet prévu par cette disposition. Certaines dépenses d'aménagement du complexe minier après l'entrée en production de la mine en quantité commerciale raisonnable pourraient, quant à elles, se qualifier de « frais canadiens de mise en valeur » conformément au paragraphe *b.1* de l'article 408 de la LI.

En somme, nous sommes d'avis que la première approche ne devrait pas être utilisée, tant en impôt qu'en impôt minier, puisqu'elle amène l'ajout d'un critère dans le processus de qualification des dépenses minières qui n'est pas prévu dans la législation. La nature des dépenses engagées par la société devrait, de façon générale, coïncider avec le stade du développement de la ressource. Mais il demeure possible qu'une société puisse, par exemple, être rendue à aménager une mine et qu'elle poursuive, durant la même période, des activités d'exploration sur les zones adjacentes au site minier en développement¹³.

Par ailleurs, le paragraphe 1^o du deuxième alinéa de l'article 32 de la LIM prévoit que l'aide gouvernementale que l'exploitant a reçue ou est en droit de recevoir, pour un exercice financier, et qui se rapporte aux frais d'exploration ou aux frais d'aménagement et de mise en valeur avant production pris en compte dans le calcul du CDRP, doit réduire le montant de ces frais.

Selon les faits que vous évoquez, une société ayant un site minier qui serait considéré en mise en valeur ***** ne verrait pas ses frais d'aménagement et de mise en valeur avant production réduits du montant du crédit ressources qu'elle a reçu à l'égard des mêmes frais puisque, contrairement à la LI, en vertu de la LIM, ***** on n'a pas considéré les dépenses à titre de frais d'exploration. Nous comprenons ***** que le crédit ressources ne constituerait pas un montant d'aide gouvernementale qui se rapporte aux frais d'aménagement et de mise en valeur avant production de l'exploitant, tel que le prévoit le paragraphe 1^o du deuxième alinéa de l'article 32 de la LIM.

Comme nous l'avons précédemment mentionné, la définition des concepts de « frais cumulatifs d'exploration », de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur avant production » et de « frais cumulatifs d'aménagement et de mise en valeur après production » de la LIM est harmonisée, depuis la réforme de 2010, avec les définitions prévues respectivement aux paragraphes *c* et *c.1* de l'article 395 ainsi qu'au paragraphe *b.1* de

¹³ Dans ces circonstances, le fait que le site minier en soit au stade de l'aménagement ne devrait pas en principe empêcher les dépenses d'exploration de se qualifier de « frais canadiens d'exploration » en vertu du paragraphe *c* de l'article 395 de la LI, tant que la mine n'a pas atteint le stade de la production en quantité commerciale raisonnable.

- 7 -

l'article 408 de la LI¹⁴. Les dépenses qui entrent dans le compte de frais cumulatifs d'exploration en impôt minier et celles qui composent le compte de dépenses admissibles au crédit ressources en impôt devraient, en principe, être similaires depuis cette harmonisation, et la situation évoquée ne devrait pas se produire.

¹⁴ Sous réserve de la modification dont il est question à la note 7.