



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 17 JUILLET 2017

OBJET : NOTION DE « CONSTRUCTION » – CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA
CONSTRUCTION OU LA TRANSFORMATION DE NAVIRES
N/RÉF. : 16-033888-001

Nous donnons suite par la présente à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise concernant l'objet mentionné ci-dessus.

I- CONTEXTE

L'expression « dépense de construction » d'une société admissible pour une année d'imposition est définie au premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ». Son paragraphe *a* vise la partie du coût d'un contrat ou les traitements et salaires engagés pour la réalisation de plans et devis alors que ses paragraphes *b* à *d* visent la contrepartie versée ou les traitements et salaires engagés qui sont imputables à la construction d'un navire selon qu'une partie de la construction est effectuée par la société ou par l'entremise d'une personne ayant ou non un lien de dépendance avec la société.

Puisqu'il n'existe aucune définition du terme « construction » dans les articles de la LI traitant du crédit pour la construction ou la transformation de navires, ci-après désigné « crédit navire », il est difficile de déterminer avec certitude à quel moment se termine la construction d'un navire et, par conséquent, l'étendue des dépenses visées par la définition de l'expression « dépense de construction », prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI, pouvant ultimement permettre à une société de bénéficier du crédit navire.

II- QUESTION

Vous désirez connaître le moment où se termine la construction d'un navire afin de circonscrire la portée de la définition de l'expression « dépense de construction », prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI, dans le but de déterminer l'admissibilité ou non de certaines dépenses au crédit navire.

À titre d'exemple, vous soulevez le cas d'un traitement ou salaire engagé par une société en faveur de son employé afin d'effectuer un essai en mer (essai de recette) ou pour l'obtention d'une certification à l'égard d'un navire.

III- INTERPRÉTATION

A- PORTÉE DU TERME « CONSTRUCTION » DANS LE CADRE DU CRÉDIT NAVIRE

Le ministère de l'Économie, de la Science et de l'Innovation, ci-après désigné « MESI », l'organisme sectoriel chargé de la gestion des paramètres sectoriels non fiscaux du crédit navire, utilise la définition de l'expression « travaux de construction » prévue à l'article 9.1 de l'annexe C de la Loi concernant les paramètres sectoriels de certaines mesures fiscales (RLRQ, chapitre P-5.1), ci-après désignée « Loi-cadre », afin d'émettre, dans certaines circonstances, un certificat de navire à une société et, le cas échéant, un certificat de sous-traitance.

Or, la notion de certificat de sous-traitance est indirectement incluse dans la LI par le biais de la définition de l'expression « contrat admissible », prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI, qui réfère au certificat de sous-traitance émis par le MESI. Un tel certificat atteste notamment que les travaux devant être exécutés dans le cadre dudit contrat sont des « travaux de construction » au sens de la définition prévue à l'article 9.1 de l'annexe C de la Loi-cadre. La définition de l'expression « contrat admissible » est utilisée lors de la détermination de ce que constitue une « dépense de construction », au sens du premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI, pouvant mener à l'obtention du crédit navire.

Ainsi, les renvois contenus dans la LI aux paramètres sectoriels non fiscaux du crédit navire prévus aux articles 9.1 et suivants de l'annexe C de la Loi-cadre tendent à démontrer que les « travaux de construction » envisagés par le législateur sont, pour l'application du crédit navire, fonction de ce qui est établi au travers des paramètres sectoriels non fiscaux.

De ce fait, on peut raisonnablement conclure que la construction d'un navire, au niveau de la LI, peut se prolonger tant et aussi longtemps que le MESI a la possibilité de délivrer des certificats de sous-traitance attestant des « travaux de construction » en lien avec la construction d'un navire admissible, soit au plus tard jusqu'à la date de délivrance du navire, et ce, que les dépenses visées par la définition de l'expression « dépense de construction », prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI, nécessitent ou non l'octroi d'un certificat de sous-traitance par le MESI.

Un tel prolongement de la notion de construction au-delà de l'assemblage physique du navire (sens du terme « construction » retenue par la jurisprudence dans un contexte immobilier, soit « la création de quelque chose de nouveau en combinant ou en assemblant des pièces ou des éléments »¹) semble ressortir du cadre législatif propre au crédit navire.

B- PORTÉE DU SECOND ALINÉA DE L'ARTICLE 1029.8.36.54 DE LA LI

Le second alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI circonscrit *les traitements et salaires imputables à la construction*, visés aux paragraphes *b* et *c* de la définition de l'expression « dépense de construction » prévue au premier alinéa de ce même article, en exigeant que l'employé « **travaille directement à la construction** »².

Ainsi, le premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI est sévèrement balisé par le second de manière à ce que, dans le contexte de l'application des paragraphes *b* et *c* de la définition de l'expression « dépense de construction », seul le travail direct à la construction soit susceptible de générer un crédit, et ce, bien que cette masse salariale puisse tout de même avoir un impact à la hausse sur le coût de construction du navire que l'on retrouve au paragraphe *b* du premier alinéa de l'article 1029.8.36.55 de la LI.

D'ailleurs, dans le jugement *Verreault Navigation inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)* 2010 QCCQ 4267, confirmé par 2012 QCCA 238 (appel à la CSC refusée), la Cour du Québec conclue que l'expression « **travaille directement à la construction** » n'inclut pas les tâches de planification, de supervision et/ou de support comme le contrôle de la qualité.

¹ Voir notamment : *1096288 Ontario Ltd. v. R.*, 2009 CCI 292 conf. par. 2010 CAF 332.

² L'expression « **travaille directement à la construction** » a fait l'objet de diverses positions administratives. Voir : Revenu Québec, Lettre d'interprétation 06-010618, « Crédit d'impôt pour la construction ou la transformation de navires – ***** » (17 janvier 2007); Revenu Québec, lettre d'interprétation 02-010154-001, « Admissibilité des frais généraux de fabrication au crédit d'impôt pour la construction ou la transformation de navires prévu par la Loi sur les impôts » (18 octobre 2002).

De ce fait, en prenant pour exemple un traitement ou salaire engagé afin d'effectuer un essai en mer (essai de recette), il est nécessaire de déterminer si l'employé de la société qui effectue une telle tâche « **travaille directement à la construction** » du navire ou non.

Un essai en mer (essai de recette) est défini, selon l'Office de la langue française, comme une « vérification générale, à la mer, après achèvement complet du navire » ou, selon la banque terminologique du gouvernement fédéral, comme un « essai normalement fait à la livraison du navire, après sa construction, refonte ou carénage ». Vu ces définitions, une telle tâche peut être assimilée à du contrôle de la qualité, soit une « procédure mise en œuvre afin de vérifier la conformité d'un produit ou d'un service à des normes de qualité déterminées » au sens donné à cette expression par l'Office de la langue française.

Fort de ce constat, il devient impossible de conclure qu'un employé qui effectue un essai en mer (essai de recette) « **travaille directement à la construction** » d'un navire et, par conséquent, le traitement ou salaire engagé par la société à l'égard de son employé pour qu'il effectue une telle tâche ne peut pas constituer une « dépense de construction » au sens du premier alinéa de l'article 1029.8.36.54 de la LI. La même conclusion s'applique à l'égard d'un employé de la société qui effectue des démarches administratives afin d'obtenir une certification auprès d'une autorité quelconque.