



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 21 MAI 2024

OBJET : **CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENT ET INNOVATION –
ÉQUIPEMENT DE FABRICATION DE NEIGE ARTIFICIELLE
N/RÉF. : 23-067000-001**

La présente fait suite à votre demande ***** concernant la qualification d'un équipement de fabrication de neige artificielle utilisé dans le cadre de l'exploitation d'un centre de ski pour l'application du crédit d'impôt pour investissement et 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 ».

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. La société, ci-après « Société », exploite un centre de ski alpin sous le nom *****.
2. L'année d'imposition de Société se termine le ***** de chaque année.
3. En ***** 20X1, Société a acquis un équipement de fabrication de neige artificielle, ci-après le « Bien », dont le coût s'est élevé à ***** \$.
4. Société a demandé le C3i pour un montant de ***** \$.
5. Revenu Québec a refusé le C3i à l'égard du Bien au motif que l'équipement ne peut être classé dans la catégorie 53 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après « RI », puisqu'il n'est pas utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location.

-
6. Revenu Québec soutient que les skieurs qui achètent un droit d'accès à la station de ski de Société ne louent pas la neige artificielle, mais l'utilisent dans le cadre des installations que la station de ski met à leur disposition, parmi d'autres services qui sont également offerts.
 7. Société invoque que la neige est le moteur de l'exploitation de son entreprise et que c'est l'unique raison pour laquelle un skieur choisira de se procurer un droit d'accès aux pistes d'une station de ski.
 8. Selon Société, le skieur se déplace à ses installations afin de louer une surface enneigée pour une durée définie (quotidien ou pour la saison) afin d'y pratiquer un sport.
 9. *****.
 10. Société soutient que, du point de vue juridique, un skieur se procure un droit d'utilisation d'une surface enneigée, de sorte qu'il loue un tapis de neige que Société a aménagé et fabriqué pour lui, en vertu d'un contrat de louage, conformément à l'article 1851 du Code civil du Québec, ci-après « C.c.Q. ».
 11. Société affirme qu'elle n'a d'autre choix que de fabriquer de la neige artificielle en raison des changements climatiques qui font en sorte qu'elle ne peut dépendre de la neige naturelle. Elle se voit contrainte de produire et d'accumuler des quantités phénoménales de neige artificielle dès l'arrivée des périodes de gel afin de pouvoir rencontrer ses obligations contractuelles ***** et afin de pouvoir offrir un tapis de neige skiable aux amateurs de ski alpin pendant une période aussi longue que la nature le permet.

QUESTION

Est-ce que l'équipement de fabrication de neige peut être compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du RI et se qualifier de « bien déterminé » pour l'application du C3i selon la définition donnée à cette expression au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI?

OPINION

Paramètres du C3i

Une société admissible peut bénéficier d'un montant au titre du C3i relativement aux frais déterminés engagés et payés par elle pour l'acquisition d'un « bien déterminé ».

Un « bien déterminé », selon la définition donnée à cette expression au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI pour l'application du C3i, désigne un bien qui est, entre autres, acquis après le 10 mars 2020 et avant le 1^{er} janvier 2030¹, 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. Il doit être compris dans l'une des catégories de biens de l'annexe B du RI mentionnées au paragraphe *b* de cette définition. Ainsi, un bien compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du RI peut être un « bien déterminé ».

Ce bien doit également commencer à être utilisé dans un délai raisonnable suivant son acquisition, être utilisé uniquement au Québec² et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise pour une période minimale de 730 jours³ suivant le jour où il a commencé à être utilisé par le premier acquéreur du bien ou par un acquéreur subséquent qui l'a acquis dans des circonstances où l'article 130R149 du RI s'applique. Il ne doit pas, avant son acquisition par la société, avoir été utilisé à aucune fin, ni avoir été acquis pour être utilisé ou loué à quelque fin que ce soit.

De plus, le bien ne doit pas être utilisé dans le cadre de l'exploitation d'une usine de production d'éthanol, de biodiésel ou d'huile pyrolytique.

Catégorie 53

Un bien compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du RI est un bien acquis après le 31 décembre 2015 et avant le 1^{er} janvier 2026 qui serait autrement compris dans la catégorie 29 de l'annexe B du RI n'eût été la date de son acquisition. La catégorie 29 de l'annexe B du RI comprend un bien qui est, entre autres, directement ou indirectement

¹ Ministère des Finances du Québec, Bulletin d'information 2023-6, « Mesures fiscales annoncées à l'occasion de la présentation du point sur la situation économique et financière du Québec », 7 novembre 2023, p. 5.

² 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, le « bien déterminé » doit être utilisé principalement au Québec.

³ Article 1029.8.36.166.60.53 de la LI.

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, en l'absence de la catégorie 29 de l'annexe B du RI, serait compris dans la catégorie 8 de cette annexe (sauf le matériel roulant de chemin de fer et les biens 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 chose⁴.

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 naturelle⁵.

L'arrêt *Tenneco*⁶ 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.

Compte tenu de ces critères, nous sommes d'avis que la fabrication de neige artificielle constitue de la fabrication.

Une fois ce fait établi, il faut ensuite déterminer s'il s'agit de fabrication ou de transformation d'articles destinés à la vente ou à la location. À cet égard, il convient de préciser que le droit fiscal est un droit accessoire au droit privé et il ne fait qu'édicter les conséquences fiscales des relations juridiques qui gouvernent les parties. C'est pourquoi, à moins d'un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par les contribuables doivent être respectés en matière fiscale⁷.

⁴ Agence du revenu du Canada, Folio de l'impôt sur le revenu S4-F15-C1, « Fabrication et transformation », 30 janvier 2024, paragr. 1.2. Revenu Québec souscrit à cette position.

⁵ *Id.*

⁶ *Tenneco Canada inc. v. The Queen*, 91 DTC 5207 (CAF).

⁷ *The Queen v. Lagueux & Frères inc.*, [1974] 2 F.C. 97.

Jurisprudence

Pour l'application du C3i, il faut déterminer si un équipement de fabrication de neige artificielle utilisé par une personne qui exploite une station de ski en vue d'enneiger des pistes de ski au profit de skieurs peut être compris dans la catégorie 53⁸ de l'annexe B du RI, c'est-à-dire être un bien utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location.

La Cour suprême du Canada s'est exprimée quant à la qualification juridique d'un contrat dans l'arrêt *Will Kare Paving*⁹. Dans cet arrêt, l'appelante, qui exploitait une entreprise de pavage, a décidé de construire sa propre usine de fabrication d'asphalte. L'appelante a inclus cette usine dans la catégorie 39 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu (C.R.C., c. 945), ci-après « RIR », au motif qu'il s'agissait d'un bien utilisé pour la fabrication ou la transformation de marchandises destinées à la vente¹⁰. La majorité des juges a établi que les termes « vente » et « location » ont un sens bien établi en droit et qu'en l'absence d'indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l'interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial. En définitive, la majorité des juges a conclu que l'usine était utilisée principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises fournies en exécution de contrats de fourniture d'ouvrage ou de matériaux, et non en exécution de contrats de vente.

L'article 1851 du C.c.Q. définit le louage, aussi appelé bail, comme étant un contrat par lequel une personne, le locateur, s'engage envers une autre personne, le locataire, à lui procurer, moyennant un loyer, la jouissance d'un bien meuble ou immeuble, pendant un certain temps. Le bail est à durée fixe ou indéterminée.

Le juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt s'est prononcé quant à la nature et l'objet du contrat qui liait un exploitant d'une station de ski à ses utilisateurs ainsi que sur la possibilité d'inclure un équipement de fabrication de neige artificielle dans la catégorie 29 de l'annexe II du RIR, dans le jugement *Mont-Sutton Inc. c. R.*¹¹ :

29 Examinons la nature des relations contractuelles entre Sutton et sa clientèle. Lorsqu'un skieur acquiert un billet de saison ou un billet quotidien, Sutton est tenue de lui fournir l'usage des installations et des services. Parmi ses installations, les plus importantes sont les pentes de ski

⁸ De façon sommaire, un bien compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du RI est un bien qui serait par ailleurs inclus dans la catégorie 29 de cette annexe, n'eût été sa date d'acquisition.

⁹ *Will Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, 2000 CSC 36.

¹⁰ Les biens compris dans la catégorie 39 de l'annexe II du RIR étaient des biens qui, sous réserve de certaines conditions, auraient été compris dans la catégorie 29 de cette annexe.

¹¹ [1996] 3 C.T.C. 2492.

aménagées. À ces installations, il faut ajouter le chalet où le skieur peut se changer et déposer dans un casier ses effets personnels. Sutton doit aussi fournir plusieurs services. Le plus important est le transport du skieur par les remonte-pentes. Sutton doit aussi offrir d'autres services, notamment ceux de patrouilleurs et de clinique médicale, de restauration et de garderie. En plus de ces services dont peuvent bénéficier directement les skieurs, il y a ceux dont ils profitent indirectement, comme ceux de l'entretien des pistes, notamment le damage et l'enneigement des pistes. Tous ces services requièrent l'emploi d'un personnel important. À mon avis, le contrat qui lie un skieur à Sutton est un contrat mixte de louage de choses et de louage d'ouvrage.

30 Quant à l'objet du contrat de louage de choses, il n'y a aucun doute que ce contrat porte sur un immeuble. Dans l'affaire *Snowlarks Ski School Inc. c. Mont Gabriel Lodge (1973) Inc.*, [...] la Cour devait déterminer si le contrat liant une école de ski à une station de ski constituait un contrat de louage de choses. Voici un extrait du résumé de la décision rendue par la Cour supérieure du Québec :

La Cour est d'avis que ce contrat possède tous les caractères essentiels que l'article 1600 du *Code civil* donne au contrat de louage de choses, soit la jouissance de choses moyennant un prix. Il s'agit en plus d'une location de choses immobilières, les pentes et les locaux servant d'abri pour transiger les affaires relatives à l'instruction du ski étant des immeubles et les monte-pentes étant à tout le moins immeubles par destination.

31 Il n'est pas nécessaire de recourir aux dictionnaires pour conclure que la location d'immeuble ne constitue pas la location « d'articles ou de marchandises ». Comme l'objet principal du contrat liant un skieur et Sutton porte sur l'usage de biens immeubles et la fourniture de services, on ne peut pas conclure que Sutton fabrique « des articles ou des marchandises destinés à la location » au sens des dispositions pertinentes. À mon avis, le plus que l'on puisse dire c'est que la fourniture par Sutton de la neige artificielle constitue une *obligation accessoire* de Sutton. D'ailleurs, on pourrait comparer la fourniture de cette neige artificielle à l'utilisation des pièces fabriquées par le contribuable, dans l'affaire *Coopers & Lybrand*, dans le cadre de ses contrats de réparation de la machinerie appartenant à ses clients. Pour utiliser le test du juge en chef Isaac dans cette affaire, je ne crois pas qu'un skieur typique qui achète un

billet journalier puisse affirmer sérieusement avoir loué de la neige artificielle et que l'entreprise de Sutton consiste à fabriquer des articles ou des marchandises destinés à la location. Il conclurait plutôt que Sutton utilise son équipement à fabriquer de la neige artificielle dans le cadre de son exploitation de la station de ski.

32 Je conclus donc que l'équipement servant à la fabrication de la neige n'était pas utilisé pour la fabrication ou la transformation d'articles ou de marchandises en vue de la vente ou de la location et, en conséquence, Sutton n'a droit ni au crédit d'impôt au titre pour des bénéfices de fabrication ou de transformation, ni au crédit d'impôt à l'investissement à l'égard de cet équipement, ni à la déduction pour amortissement prévue à l'alinéa 1100(1) *ta* du *Règlement*.

[...]

40 Pour ces motifs, les appels de Sutton à l'égard des années d'imposition 1986, 1987, 1988 et 1989 sont admis et les cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte du fait que Sutton n'a pas droit ni au crédit d'impôt au titre des bénéfices de fabrication ou de transformation ni au crédit d'impôt à l'investissement à l'égard de l'équipement de fabrication de neige, et que cet équipement n'est pas compris dans la catégorie 29 de l'annexe II du *Règlement*. Toutefois, les coûts d'aménagement de ses pistes de ski constituent des coûts d'un bien amortissable compris dans la catégorie 17 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. L'intimée a droit à 75 % des dépens.

[Nos soulignements]

Cette conclusion a été confirmée par la Cour d'appel fédérale¹² :

[15] En effet, il est évident que la corporation ne loue pas la neige artificielle comme telle tout comme il est évident que ce n'est pas l'asphalte que le propriétaire d'un terrain de stationnement pavé loue à la personne qui veut y garer son automobile. D'ailleurs le procureur de la corporation a admis que ce n'était pas la neige fabriquée qui était louée, mais plutôt des surfaces enneigées même si dans son mémoire il allègue que l'objet principal du contrat passé avec un skieur est la "jouissance de

¹² *Canada c. Mont-Sutton inc.*, [1999] 4 C.F. F-18.

neige de qualité et en quantité suffisante" [...]. Or, la lecture des paragraphes 125.1(3) et 127(9) de la Loi ainsi que du texte du Règlement (catégorie 29) indique que c'est le bien fabriqué, qu'il s'agisse d'un article ou d'une marchandise, qui doit être loué. À partir du moment où ce bien fabriqué est incorporé à un autre ou en devient un accessoire, même important ou nécessaire, il perd son identité propre et n'est donc plus objet de location.

[16] Dans l'arrêt *Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc. (Trustee of) v. Canada* [...], le juge en chef Isaac, s'exprimant au nom de la Cour, constata que l'expression "en vue de la vente ou de la location" n'est pas définie et conclut qu'en l'espèce il s'agissait d'une loi commerciale et que, dans le monde du commerce, les mots ont un sens bien compris. Il ajoutait qu'en common law, "en vue de la vente" ne signifie pas "en vue de l'utilisation dans une réparation".

[17] À mon humble avis, la situation est la même dans la présente instance. Les mots "destinés à la location" en rapport avec la marchandise fabriquée, i.e., la neige artificielle, ne signifient pas "destinés à être utilisée dans un autre bien loué ou pour la location d'un autre bien". Reprenant les propos du juge en chef en les adaptant aux faits de la présente affaire, "je doute qu'une personne informée œuvrant dans le milieu des affaires puisse sérieusement prétendre que la fabrication de neige artificielle destinée à être utilisée dans l'amélioration d'une pente de ski constituait une fabrication en vue de la location" [...].

[18] Dans le cas présent, il apparaît clairement que l'objet principal du contrat passé avec le skieur alpin est la location d'un terrain spécifiquement aménagé pour la pratique de ce sport et que la neige, le degré de déclivité et les remonte-pentes sont des accessoires importants qui rendent le terrain propre à l'usage auquel il est destiné et ainsi favorisent sa location. Opérer le morcellement d'un tout et mettre l'emphase, comme le fait le procureur de la corporation, sur une partie de ce tout, si importante soit-elle, équivaut à tronquer la réalité commerciale et juridique de la transaction et à privilégier l'accessoire au détriment du principal.

Bien que les jugements mentionnés aient été rendus pour l'application du régime fiscal fédéral, nous sommes d'avis qu'ils trouvent application pour le régime fiscal québécois puisque la réglementation fiscale québécoise est harmonisée avec la réglementation fiscale fédérale à l'égard des catégories 29 et 53 de l'annexe II du RIR. Cela étant, conformément au courant jurisprudentiel, nous sommes d'avis que le Bien acquis par Société pour enneiger de manière artificielle ses pentes n'est pas utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location. **En conséquence, le Bien n'est pas compris dans la catégorie 53 de l'annexe B du RI et ne peut donc pas se qualifier de « bien déterminé » pour l'application du C3i.**

Remarques additionnelles

Le fait que les changements climatiques fassent en sorte qu'il est maintenant essentiel pour les exploitants de station de ski d'enneiger leurs pentes de manière artificielle n'a pas pour effet, à notre avis, de changer l'objet principal du contrat. Il n'en demeure pas moins que ce sont les pentes spécialement aménagées ainsi que l'accès aux installations qui sont l'objet du contrat entre un skieur et l'exploitant de la station de ski. ***** une surface plate parfaitement enneigée n'est d'aucune utilité pour la pratique du ski alpin.

Le C3i a pour but d'encourager les gains de productivité des entreprises dans différents secteurs d'activités dans toutes les régions du Québec. Le crédit est établi selon un cadre bien précis et il n'appartient pas à Revenu Québec d'y déroger.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.