

N° : **IT-145R (Consolidé)**

DATE : Voir la section *Modifications au bulletin*

OBJET : **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**
Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada – Taux réduit de l'impôt sur les sociétés

RENOVI : Article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu (la Loi)* (et partie LII du *Règlement de l'impôt sur le revenu (le Règlement)*)

Dernières modifications – « Contenu », « Résumé » et numéros 2, 3, 5, 7, 8, 11 à 14, 21, 38, 39, 42 et 48

Cette version est disponible en version électronique seulement.

À l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

La plupart de nos publications sont accessibles sur notre site Web à www.adrc.gc.ca

Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans un bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

***Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la législation
Agence des douanes et du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5***

***ou par courriel à l'adresse suivante :
bulletins@adrc.gc.ca***

Contenu

Application

Résumé

Discussion et interprétation

Généralités (1-2)

Signification de l'expression « fabrication ou transformation » (3-4)

Activités exclues (5)

Construction (6)

Exploitation agricole (7)

Pêche (8)

Minéraux industriels (9)

Exploitation forestière (10)

Activités relatives au pétrole et au gaz naturel (11)

Énergie électrique et vapeur (12)

Revenu rajusté tiré d'une entreprise (13)

Petits fabricants (14)

Autres sociétés (15)

Coût en main-d'œuvre

Façon de calculer le coût en main-d'œuvre (16)

Interprétation de « normalement » (17)

Problème de double comptabilisation (18)

Coût en capital

Biens acquis avant 1949 (19)

Biens imputés aux dépenses (20)

Biens loués (21)

Redevances (22)

Location d'installations téléphoniques et télégraphiques (23)

Problème de double comptabilisation (24)

Activités admissibles

Définition (25)

Réception et emmagasinage de matières premières (26)

Surveillance axiale c. administration (27)

Traitement des données (28)

Emmagasinage des produits finis (29)

Coût en main-d'œuvre et en capital de fabrication et de transformation

Temps consacré aux activités admissibles (30-33)

Signification de « utilisé directement » (34)

Coûts d'emmagasinage (35)

- Industries particulières (36)
- Câblodistribution (37)
- Services informatiques (38)
- Pharmacies (39)
- Films et bandes magnétoscopiques (40)
- Développement photographique (41)
- Impression et publication (42)
- Restaurants et débits d'aliments « à emporter » (43)
- Ferrailleurs (44)
- Construction navale et industries semblables (45)
- Tailleurs (46)
- Réparations de véhicules et services (47)
- Transformation de ressources minérales (48)

Modifications au bulletin

Application

Ce bulletin fait la synthèse de ce qui suit :

- le bulletin IT-145R, daté du 19 juin 1981, tel que révisé par le Communiqué spécial du 28 février 1986;
- des modifications qui ont été apportées par la suite.

Pour plus de précisions, voir la section « Modifications au bulletin » vers la fin de ce bulletin. À moins d'indication contraire, tous les renvois à des textes législatifs figurant dans le bulletin sont des renvois à la *Loi*.

Résumé

L'article 125.1 de la *Loi* prévoit que les sociétés sont imposées selon un taux réduit sur leurs « bénéfices de fabrication et de transformation au Canada ». Cette réduction prend la forme d'une déduction de l'impôt de la partie I payable par ailleurs et correspond à un montant égal à un pourcentage déterminé des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada d'une société (soumis à certains rajustements). Ce bulletin fournit des commentaires concernant divers éléments du calcul, les activités qui ne sont pas considérées comme des activités de fabrication ou de transformation, et le moment où commencent et où se terminent les activités de fabrication ou de transformation pour certaines industries.

Discussion et interprétation

Généralités

1. Il existe deux méthodes pour calculer les bénéfices de fabrication et de transformation, au Canada, d'une société. Le petit fabricant peut utiliser la méthode simplifiée, à condition que sa société réponde aux conditions de l'article 5201 du *Règlement* (voir le numéro 14). Pour déterminer les bénéfices de fabrication et de transformation des autres sociétés, il faut utiliser une formule de base qui tient compte du capital et de la main-d'œuvre (voir le numéro 15).

2. Le taux réduit d'impôt des sociétés ne s'applique qu'aux sociétés qui exercent au Canada des activités de fabrication ou de transformation de marchandises destinées à la vente ou à la location. Il n'est pas nécessaire que la société

qui fabrique ou transforme la marchandise en soit le vendeur. Toutefois, le taux réduit ne s'applique pas au revenu découlant de services ou de réparations à l'égard de marchandises qui ne sont pas à louer ou à vendre. De la même façon, le taux réduit ne s'applique pas au revenu découlant de la fourniture de marchandises en exécution de contrats de fourniture de travaux et de matériaux. Une société qui ne vend que des marchandises fabriquées ou transformées par un tiers ou qui ne fait que superviser la fabrication ou la transformation de marchandises qui est faite par un tiers ne pourra pas non plus demander la déduction. Toutefois, lorsque les marchandises sont fabriquées ou transformées par un tiers pour le compte de la société et que cette dernière exerce une participation et un contrôle étendus du début à la fin sur le contenu, la conception et les qualités physiques des marchandises, elle aura droit à la déduction.

Signification de l'expression « fabrication ou transformation »

3. L'expression « fabrication ou transformation » est définie au paragraphe 125.1(3) comme ne visant pas l'exploitation agricole, la pêche, l'exploitation forestière, la construction, certaines activités relatives à des ressources énoncées aux alinéas *d)* à *k)* de la définition, et les activités dans le cas desquelles il n'est pas satisfait au minimum de 10 % prévu à l'alinéa *l)* de la définition. Comme la définition n'indique pas précisément quelles activités sont des activités de « fabrication ou de transformation », les termes « fabrication » et « transformation » ont leur acception courante. Malheureusement, ces termes ne se prêtent pas à une définition ou à une explication simple, d'application générale. Toutefois, on peut dire que la fabrication de biens ou marchandises implique ordinairement la création de quelque chose (p. ex., faire ou assembler une machine, confectionner des vêtements, préparer du potage) ou le façonnage, à partir de quelque chose, d'un objet (p. ex., la fabrication de rails métalliques, de clous, de balles de caoutchouc, de moules en bois). En revanche, on entend généralement par transformation d'une marchandise, la technique de préparation, de manipulation ou toute autre 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 naturelle. À titre d'exemples, citons le processus de galvanisation du fer, le traitement des poteaux de barrières au créosote, la teinture des tissus, la déshydratation des aliments et l'homogénéisation et la pasteurisation des produits laitiers.

4. Les activités consistant à fractionner des marchandises en vrac et à les remballer pour les revendre lorsqu'il s'agit d'une procédure systématique pour faciliter la commercialisation d'un produit, sont habituellement considérées comme des activités de transformation. Cependant, l'exécution de commandes à partir de stock en vrac n'est pas considérée comme une activité de transformation lorsque les activités en cause consistent uniquement au dénombrement ou à la mesure et au remballage.

Activités exclues

5. Voici l'opinion de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) concernant certaines des activités expressément exclues de la définition de « fabrication ou transformation ».

Construction

6. Voir la dernière version du bulletin IT-411, *Signification du terme « construction »*.

Exploitation agricole

7. Le terme « agriculture » est défini au paragraphe 248(1). Il comprend les diverses activités auxquelles se livre une personne qui tire des revenus d'entreprise de la culture du sol, de l'élevage ou de l'exposition d'animaux de ferme, de l'entretien de chevaux de course, de l'élevage de la volaille, de l'apiculture, de l'élevage d'animaux à fourrure, de la production laitière et de la pomoculture. L'exploitation agricole comprend également l'exploitation d'une entreprise d'incubation artificielle qui comporte l'achat des oeufs, leur incubation dans des incubateurs et la vente de poussins quelques jours après l'éclosion. Un agriculteur ou une société agricole peut exercer certaines activités qui, si elles étaient exercées par une autre personne, seraient considérées comme des activités de transformation de produits agricoles, plutôt que d'exploitation agricole. Citons en exemple le vieillissement du fromage, le plumage des poulets, le lavage, le polissage et la préparation des haricots, ainsi que le lavage, le classement, le triage et la vaporisation des oeufs. Si un agriculteur ou une société agricole sépare les activités agricoles et la transformation des produits de la ferme, l'ADRC considère les activités de transformation comme une entreprise distincte des activités agricoles, à condition qu'il existe une démarcation nette entre les revenus tirés de chaque entreprise et que le revenu tiré de l'entreprise de transformation soit calculé correctement et ne soit pas admissible aux fins des dispositions spéciales que contient la *Loi* concernant le revenu d'une entreprise agricole, comme celles de l'article 28 au sujet du calcul du revenu suivant la méthode de la comptabilité de caisse.

Pêche

8. Le terme « pêche » est défini au paragraphe 248(1). Il comprend la pêche ou la prise de mollusques, de crustacés et d'animaux marins, ainsi que toutes les activités connexes auxquelles un pêcheur se livre à bord du navire de pêche. Une fois que le poisson est pris et transporté dans une usine de transformation du poisson ou dans une conserverie, les activités consistant à préparer le poisson en vue de sa mise sur le marché, telles que le découpage des filets, l'épluchage ou l'enlèvement des coquilles, la congélation, la mise en conserve, la surgélation, le fumage, le saumurage, la cuisson et le marinage, sont considérés comme des activités de transformation. En général, la plupart des activités de transformation s'effectuent à terre, et le pêcheur ne s'y livre généralement pas lui-même. Cependant, si une grande partie

des activités de transformation sont effectuées pour une bonne part à bord d'un navire, l'ADRC considérera l'activité de transformation comme une entreprise distincte de la pêche, à condition qu'il existe une démarcation nette entre les revenus tirés de chaque entreprise et que le revenu tiré de l'entreprise de transformation soit calculé correctement et ne soit pas admissible aux fins des dispositions spéciales que contient la *Loi* concernant le revenu d'une entreprise de pêche, comme celles de l'article 28 au sujet du calcul du revenu suivant la méthode de la comptabilité de caisse.

Minéraux industriels

9. La production de minéraux industriels comprend toutes les activités liées à l'exploitation, au creusage et à l'extraction de minerai d'une mine ou d'une carrière, y compris le concassage primaire que doit subir le minerai pour être transporté de la mine ou de la carrière, de même que le transport du minerai de la mine ou de la carrière. Les activités postérieures comme le concassage, le lavage, la sélection et le tri des minerais pour la mise sur le marché du produit de la mine ou de la carrière sont considérées comme des activités de transformation. L'ADRC tient compte du fait que, dans certains cas, une partie ou la totalité des activités postérieures peuvent être effectuées sur les lieux mêmes de la mine ou de la carrière. Dans ces cas-là, la transformation commence après la livraison des matériaux extraits à l'endroit où a lieu la première des opérations de transformation.

L'ADRC considère comme minéral industriel tout minéral autre qu'un minéral provenant d'un gisement visé par la définition de « matières minérales » ou « ressource minérale » au paragraphe 248(1). Voici des exemples de minéraux industriels (essentiellement des minéraux non métalliques) :

Gravier	Pierre à chaux
Argile	Sable
Pierre	Feldspath

Exploitation forestière

10. Pour l'ADRC, l'exploitation forestière ne comprend pas les activités qui ont lieu après la livraison des billes aux scieries, aux usines de pâte à papier, aux usines de contreplaqués ou à tout autre endroit semblable de transformation des billes. Ainsi,

- l'activité d'une scierie qui consiste à scier les billes pour en faire du bois de charpente,
- le séchage du bois de charpente dans des fours avant l'expédition,
- les activités de rabotage du bois de charpente d'une usine,
- la production de copeaux de bois au stade du sciage et au stade du rabotage, et
- les activités semblables

sont toutes des activités qui sont considérées comme des activités de fabrication ou de transformation. L'utilisation de

bulldozers et de remorqueurs de billes à l'usine fait partie des activités de transformation.

Activités relatives au pétrole et au gaz naturel

11. Les activités relatives au pétrole et au gaz naturel qui ne sont pas considérées comme des activités de fabrication ou de transformation sont les suivantes :

- l'exploitation d'un puits de pétrole ou de gaz;
- l'extraction de pétrole ou de gaz naturel d'un gisement naturel de pétrole ou de gaz naturel;
- le traitement de gaz naturel ou de pétrole, tel que décrit à la définition de « traitement préliminaire au Canada » figurant à l'article 248(1);
- le traitement de gaz naturel dans le cadre de l'exploitation, par un service public, d'une entreprise de vente ou de distribution de gaz;
- la transformation de pétrole brut lourd extrait d'un réservoir naturel situé au Canada, jusqu'à un stade ne dépassant pas celui du pétrole brut ou son équivalent.

Remarque : La transformation de gaz naturel aux endroits suivants :

- une « usine de chevauchement », ou
- une installation de traitement du gaz naturel (ou des parties d'une telle installation) qui sert principalement à la récupération d'éthane,

constitue une activité de transformation admissible.

Énergie électrique et vapeur

12. La production ou la transformation d'énergie électrique ou de vapeur utilisée directement ou indirectement par les contribuables dans le cadre de leurs propres activités de fabrication ou de transformation est généralement considérée comme une activité admissible. Toutefois, selon l'alinéa h) de la définition de « fabrication ou transformation » au paragraphe 125.1(3), la production ou la transformation d'énergie électrique ou de vapeur en vue de la vente est expressément exclue des activités de fabrication ou de transformation, et ces activités ne sont pas admissibles aux fins de la déduction pour bénéfices de fabrication et de transformation visée au paragraphe 125.1(1). Néanmoins, une société qui produit de l'énergie électrique, ou de la vapeur, en vue de sa vente (y compris pour un usage autre que la production d'électricité) peut avoir droit à une déduction distincte pour bénéfices de fabrication et de transformation en vertu du paragraphe 125.1(2) calculée selon une formule. Selon le paragraphe 125.1(5), aux fins de certaines parties de cette formule, l'énergie électrique et la vapeur sont réputées être des marchandises, et la production d'énergie électrique, ou de vapeur, en vue de sa vente est réputée être une activité de fabrication ou de transformation, sous réserve du minimum de 10 %. Toutefois, la règle concernant les petits fabricants (voir le numéro 14) ne s'applique pas aux fins du calcul du paragraphe 125.1(2). Malgré la déduction distincte accordée, le matériel utilisé

dans de telles activités ne peut pas être inclus dans la catégorie 43.

Revenu rajusté tiré d'une entreprise

13. L'expression « revenu rajusté tiré d'une entreprise », définie à l'article 5202 du *Règlement*, est le montant du revenu d'une société tiré d'entreprises exploitées activement au Canada qui est en sus des pertes que cette société a subies dans l'exploitation d'entreprises semblables. Cette définition inclut la part de revenus de la société tirée d'une société de personnes exploitée activement, mais n'inclut pas le revenu d'une entreprise exploitée activement hors du Canada.

De plus, si une société se livre à des « activités relatives à des ressources » (au sens du paragraphe 5203(2) du *Règlement*) pendant une année d'imposition, le paragraphe 5203(1) du *Règlement* prévoit que son revenu rajusté tiré d'une entreprise est réduit du montant, s'il y a lieu, représentant le total de ce qui suit :

- a) l'excédent de son « revenu net relatif à des ressources » (au sens du paragraphe 5203(3) du *Règlement*) pour l'année sur son montant de « rajustement net relatif à des ressources » (au sens du paragraphe 5203(3.1) du *Règlement*) pour l'année;
- b) le montant des « intérêts sur un paiement en trop » (au sens du paragraphe 5203(4) du *Règlement*) qui est inclus à la fois dans son revenu et dans son revenu rajusté tiré d'une entreprise pour l'année;
- c) les montants inclus dans son revenu pour l'année à l'égard d'une perte relative à des ressources déterminée par règlement visée par l'alinéa 12(1)z.5).

Remarque : L'avis de motion de voies et moyens annoncé dans le Communiqué 2003-030, daté du 6 juin 2003, du ministère des Finances propose certains changements au calcul ci-dessus. Si les changements sont adoptés tels que proposés, la définition de « revenu rajusté tiré d'une entreprise » au paragraphe 5203(1) du Règlement et d'« activités relatives à des ressources » au paragraphe 5203(2) du Règlement sera modifiée consécutivement à l'abrogation des alinéas 12(1)z.5) et 20(1)v.1) respectivement, pour les années d'imposition commençant après 2006. De plus, pour les années d'imposition commençant après 2006 et consécutivement à l'abrogation des alinéas 12(1)o) et 18(1)m), la définition d'« intérêts sur un paiement en trop » sera modifiée pour la période commençant à cette date.

Petits fabricants

14. L'article 5201 du *Règlement* stipule qu'une société aura droit au taux d'imposition réduit pour tous ses revenus rajustés tirés d'une entreprise si, dans une année d'imposition donnée, elle répond à toutes les conditions suivantes :

- a) ses activités consistent principalement en la fabrication ou transformation au Canada de marchandises en vue de leur vente ou de leur location;

- b) son revenu et celui de toute autre société à laquelle elle pourrait être associée ne dépassent pas 200 000 \$;
- c) elle ne se livre à aucune des activités suivantes : exploitation agricole, pêche, exploitation forestière, construction ou à toute autre activité spécifiée relative à l'exploitation de ressources naturelles;
- d) elle n'exploite pas activement une entreprise à l'étranger;
- e) elle ne se livre pas à la transformation de sables asphaltiques et de minerais étrangers.

L'ADRC est d'avis que le terme « principalement » utilisé à l'alinéa 5201a) du *Règlement* signifie « en majeure partie ». Étant donné que les activités d'une société sont en général exercées par ses employés, l'ADRC examine les activités de ces derniers pour déterminer si la société effectue principalement, c'est-à-dire en majeure partie, des activités de fabrication ou de transformation ou bien des activités différentes. Dans certaines industries, lorsque l'utilisation de la main-d'œuvre ne donne pas une image exacte des activités principales de la société, on peut également tenir compte de la mesure dans laquelle les biens de la société sont utilisés pour les activités de fabrication ou de transformation.

Autres sociétés

15. Si une société ne répond pas aux conditions requises pour bénéficier de la règle concernant les petits fabricants, elle doit examiner les définitions de l'article 5202 du *Règlement* et déterminer les montants requis aux fins de la formule énoncée à l'article 5200 du *Règlement*. D'après cette formule, les « bénéfiques de fabrication et de transformation au Canada » d'une société correspondent à son revenu rajusté tiré d'une entreprise (voir le numéro 13), multiplié par la fraction que représente la somme de son coût en capital et de son coût en main-d'œuvre attribuables à la fabrication ou à la transformation, sur la somme de son coût en capital et de son coût en main-d'œuvre totaux. Nombre de sociétés peuvent éprouver des difficultés à déterminer les montants qui sont requis aux termes de l'article 5202 du *Règlement*. Si une société est en mesure de trouver facilement des renseignements qui répondent avec assez de rigueur aux exigences de l'article 5202 du *Règlement*, ces renseignements sont considérés comme acceptables aux fins de la formule, à condition bien entendu que cette dernière ne soit pas trop déformée par leur emploi.

Coût en main-d'œuvre

Façon de calculer le coût en main-d'œuvre

16. Le problème le plus épineux rencontré par une société dans le calcul de ses bénéfices de fabrication et de transformation canadiens est peut-être de déterminer le « coût en main-d'œuvre » (au sens de l'article 5202 du *Règlement*). La méthode la plus simple est, en général, l'analyse des feuillets T4. Cette méthode convient particulièrement dans le cas d'une société dont l'année d'imposition se termine le 31 décembre, mais elle est aussi

acceptable pour bon nombre de sociétés dont l'année d'imposition ne se termine pas le 31 décembre, à condition que le total des traitements et salaires figurant sur les feuillets T4 soit à peu près égal au total des traitements et salaires pour l'exercice. Dans le cas d'une société qui fonctionne selon un système de coûts de revient, il est parfois plus pratique d'analyser les traitements et les salaires par centre de coûts. Il se peut que les chiffres les plus faciles à obtenir pour établir le coût en main-d'œuvre comprennent certains montants (par exemple des avantages sociaux) qui ne font pas partie des traitements et des salaires selon une interprétation stricte de l'expression. Si ces montants sont insignifiants par rapport au total des traitements et des salaires de la société, l'ADRC n'exige pas qu'ils soient déduits du total. Lorsque des montants peuvent être déduits à la fin de l'année à titre de gratifications payables à des employés donnés, ces montants font partie du « coût en main-d'œuvre ».

Interprétation de « normalement »

17. En plus des traitements et des salaires payés ou payables aux employés d'une société, font partie du coût en main-d'œuvre les montants payés ou payables à des tiers pour des services qui seraient normalement fournis par les employés de la société. Par « normalement », il faut entendre « habituellement », « ordinairement » ou « dans des conditions normales ou ordinaires ». Ce serait le cas, par exemple, d'une société qui fournit habituellement elle-même certains services ou certaines fonctions, mais qui, pour une raison quelconque (capacité diminuée, conditions économiques à court terme, problèmes de main-d'œuvre, panne de machines) a sous-traité tout ou partie d'un travail. L'ADRC est d'avis que c'est le « service ou la fonction » d'une société donnée qui détermine ce qui est « normalement fourni » et non l'industrie ou la division de la société. Les sociétés exerçant des activités dans plusieurs provinces sauront déjà, par expérience, comment calculer les montants en question selon le paragraphe 402(7) du *Règlement* pour attribuer leurs revenus aux diverses provinces en cause.

Problème de double comptabilisation

18. C'est un problème qui peut se présenter dans un groupe de sociétés associées lorsque l'une d'elles agit comme « payeur » pour les autres. Pour atténuer l'effet de double comptabilisation qui se produit lorsque deux sociétés associées comptent les mêmes salaires dans leur coût en main-d'œuvre, l'ADRC autorise la société qui verse les traitements et les salaires à considérer ces montants comme étant nets des montants reçus ou à recevoir des sociétés associées pour ces dépenses, à condition qu'il en soit ainsi pour les activités « admissibles » et pour les activités « non admissibles » effectuées par les employés.

Coût en capital

Biens acquis avant 1949

19. En vertu du paragraphe 144(1) de la version antérieure à 1972 de la *Loi*, le coût en capital des actifs acquis avant l'année d'imposition 1949 d'une société est, dans la plupart des cas, réputé être la fraction non amortie du coût en capital de ces biens au commencement de l'année en question. Cependant, comme ce paragraphe n'est applicable qu'aux fins de l'article 20 et des règlements édictés en vertu de l'alinéa 11(1)a) de la version antérieure à 1972 de la *Loi*, il ne s'applique pas à l'article 125.1 de la version actuelle de la *Loi*. Comme la plupart des sociétés peuvent obtenir aisément les chiffres relatifs à leur coût en capital réputé de 1949, l'ADRC accepte de considérer ces chiffres comme le coût brut des biens en question, à condition que ces chiffres soient utilisés pour tous les biens possédés avant 1949. Une société peut, si elle le veut, utiliser le coût initial de tous ces biens.

Biens imputés aux dépenses

20. Dans bon nombre de cas, la *Loi* permet que les biens soient passés en charges, et il se peut donc qu'il n'y ait plus trace dans les écritures de ces biens qu'on a toujours en main. Le meilleur exemple de cela, ce sont les biens de la catégorie 12, qui comprennent entre autres les outils et les petits appareils coûtant moins de 200 \$, les matrices et les modèles. Si la valeur de ces biens encore utilisés n'est pas importante comparativement aux autres biens de la société, l'ADRC n'exige pas qu'ils soient inclus dans le coût en capital.

Biens loués

21. Le montant à inclure comme « coût de location » (au sens de l'article 5202 du *Règlement*) d'un bien est le montant à payer conformément à la convention de bail ou au contrat de location, que ce montant soit « net » ou « brut ». Lorsque le bien loué comprend un terrain et des bâtiments, la location doit être répartie raisonnablement entre le terrain et les bâtiments et seule la fraction de la location visant les bâtiments doit être incluse dans le coût de location.

Redevances

22. Les paiements de redevances sont considérés comme admissibles à titre de coût de location aux fins de la définition de l'expression « coût en capital » figurant à l'alinéa 5202b) du *Règlement*, à condition qu'ils aient été effectués à l'égard d'un bien qui, s'il avait appartenu à la société à la fin d'une année, aurait été inclus selon l'alinéa a) de la définition de « coût en capital » figurant à l'article 5202 du *Règlement*.

Location d'installations téléphoniques et télégraphiques

23. Comme il est impossible de fournir un chiffre exact pour les frais de location relatifs à l'utilisation de matériel de

télécommunication, l'ADRC n'exige pas que ce coût soit inclus dans le calcul du coût en capital.

Problème de double comptabilisation

24. Il y a un problème de double comptabilisation dans un groupe de sociétés associées lorsqu'une société du groupe fait payer à une autre société l'utilisation d'un immeuble dont elle est propriétaire ou locataire. Si, par exemple, la Société A paie 100 000 \$ de loyer pour un immeuble à bureaux et demande à la Société B (société associée) 75 000 \$ pour l'usage des 3/4 de l'immeuble, la somme de 75 000 \$ en frais de location figure au dénominateur de la fraction dans la formule des deux sociétés et, en réalité, elle est comptée deux fois, au détriment de l'ensemble des sociétés. Afin de remédier à cette iniquité, l'ADRC permet de soustraire du montant payé pour la location d'un immeuble les loyers reçus ou à recevoir des sociétés associées pour l'usage de l'immeuble. Si la société qui reçoit de tels loyers est propriétaire de l'immeuble, elle peut, dans le calcul de son coût en capital, exclure la partie du coût en capital de l'immeuble se rapportant à la surface louée aux sociétés associées.

Activités admissibles

Définition

25. La définition d'« activités admissibles » que donne l'article 5202 du *Règlement* est celle qui convient lorsqu'il s'agit de déterminer quelle fraction de la main-d'œuvre et du capital d'une société est considérée comme de la main-d'œuvre et du capital de fabrication et de transformation. Outre les activités qui, au sens ordinaire du terme, sont des activités de fabrication ou de transformation, l'article mentionne plusieurs autres activités qui sont considérées comme étant « admissibles » ou « non admissibles ».

Réception et emmagasinage de matières premières

26. La réception et l'emmagasinage de matières premières sont des activités admissibles. Bien que des activités liées à la réception de matières premières ailleurs qu'à l'usine ou à l'entrepôt d'un contribuable soient admissibles, les activités liées au transport des matières premières à l'usine ou à l'entrepôt ne sont pas des activités de réception ou d'emmagasinage, même si le transport se fait dans des véhicules du contribuable et s'il n'est fait qu'après la réception réelle des marchandises.

Surveillance axiale c. administration

27. Les termes « surveillance axiale » (une activité admissible) et « administration » (une activité non admissible) peuvent être source de confusion. L'ADRC considère la fonction d'« administration » comme étant celle qui consiste à déterminer la politique de la société et à coordonner ses diverses activités (production, vente, etc.) au

niveau de la direction. Par ailleurs, la « surveillance axiale » doit s'entendre de l'autorité hiérarchique exercée à l'égard des activités de fabrication et de transformation d'une société, dans la mesure où les fonctions de surveillance peuvent être considérées comme ayant un caractère administratif. Les titres des postes remplis et les responsabilités assumées variant dans une large mesure d'une industrie à l'autre, il est impossible d'établir quels postes sont véritablement « administratifs ». Toutefois, les personnes qui font partie de la hiérarchie de surveillance des activités de fabrication ou de transformation d'une société, à l'exception de celles qui s'occupent de la détermination de la politique de la société ou de la coordination des installations de production, peuvent être considérées comme admissibles. Dans la plupart des cas, la ligne de démarcation se situera au niveau, ou sensiblement au niveau, du gérant d'usine.

Traitement des données

28. Le traitement des données est au nombre des activités non admissibles. Cette expression vise à exclure les activités de comptabilité qui ne sont qu'accessoires à la fabrication. Toutefois, si un ordinateur est utilisé en tant que partie intégrante d'un processus de fabrication ou d'une autre activité admissible, la partie du coût de l'ordinateur correspondant à la mesure dans laquelle l'ordinateur est utilisé directement dans l'activité admissible est incluse dans le coût en capital de fabrication et de transformation. De même, le temps que le personnel affecté au fonctionnement de l'ordinateur consacre directement à des activités admissibles est inclus dans le coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation. Le cas d'un ordinateur qui surveille et dirige le matériel de fabrication et de transformation est un exemple d'application directe d'un ordinateur au processus de fabrication et de transformation. La préparation des feuilles de coûts, des listes de paie, etc. par ordinateur, n'est pas considérée comme une activité admissible.

Emmagasinage des produits finis

29. L'emmagasinage, l'expédition, la vente et la location à bail de produits finis sont des activités non admissibles. Si une marchandise peut être vendue en vrac, mais est emballée pour en faciliter la vente ou pour que le contribuable en obtienne un meilleur prix, cette marchandise sera généralement considérée comme un produit fini avant l'emballage. Cependant, un produit homogène qui doit habituellement être fractionné et emballé avant de pouvoir être vendu est généralement considéré comme un produit fini après l'emballage.

Coût en main-d'œuvre et en capital de fabrication et de transformation

Temps consacré aux activités admissibles

30. Le « coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation » (au sens de l'article 5202 du *Règlement*) comprend les traitements et les salaires payés aux employés

pour la partie du temps pendant lequel ils se sont livrés directement à des activités de fabrication ou de transformation admissibles et la partie des paiements faits à des tiers qui est incluse dans le coût en main-d'œuvre pour des services liés directement à des activités admissibles.

31. Un grand nombre d'employés consacrent une partie relativement minime de leur temps à des activités étrangères à leur activité principale. Pour éviter les nombreux calculs et les nombreuses attributions nécessaires à la détermination du coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation, l'ADRC accepte la pratique administrative de considérer qu'un employé a consacré tout son temps à son activité principale, s'il est raisonnable de supposer que cet employé a consacré plus de 75 % du temps à son activité principale. Évidemment, si l'on adopte cette pratique, celle-ci doit être appliquée, que l'activité principale consiste ou non dans la fabrication ou la transformation. De même, on jugera acceptable de diviser en deux le temps de l'employé, si l'on est fondé à croire qu'une partie de son temps variant entre 50 et 75 % est consacrée à l'exercice de son activité principale.

32. Dans un service ou dans une division, la plupart des personnes qui exercent une activité admissible (conception technique, contrôle de la qualité, etc.) sont considérées comme exerçant directement cette activité. Par contre, le personnel de bureau et le personnel administratif de ce service ou de cette division (commis, dactylos, secrétaires, personnel comptable) ne sont pas considérés comme s'adonnant directement à une activité admissible.

33. Lorsqu'une prime doit être versée à un employé qui se livre directement à des activités de fabrication ou de transformation et qui se livre également à des activités non admissibles comme des activités administratives, l'ADRC accepte comme faisant partie du coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation la fraction de la prime qui correspond au pourcentage du temps pendant lequel l'employé s'est livré directement aux activités admissibles.

Signification de « utilisé directement »

34. Le « coût en capital de fabrication et de transformation » (au sens de l'article 5202 du *Règlement*) est la partie du coût en capital qui reflète la mesure dans laquelle chaque bien est utilisé directement dans des activités admissibles. L'expression « utilisé directement » s'applique aux biens qui font partie intégrante de l'activité admissible effectuée. Dans tous les cas, c'est la nature de l'activité dans le cadre de laquelle le bien est utilisé et non la nature du bien proprement dit qui doit être examinée pour déterminer son affectation. Dans le cas d'un immeuble abritant à la fois des installations d'usine et des bureaux administratifs, la ventilation du coût est nécessaire. En général, le mobilier et le matériel de bureau ne sont pas considérés comme affectés directement à des activités admissibles, à moins qu'il ne s'agisse d'un article utilisé exclusivement par une personne exerçant une activité admissible.

Coûts d'emmagasinage

35. Il peut être difficile, pour les coûts en main-d'œuvre et en capital liés à l'emmagasinage, de séparer ceux qui sont attribuables à des activités admissibles aux fins du calcul des coûts en main-d'œuvre et en capital de fabrication et de transformation utilisés dans la formule prévue à l'article 5200 du *Règlement* (c.-à-d. l'emmagasinage de marchandises achetées à des fins de transformation), de ceux qui ne sont pas attribuables à des activités admissibles (c.-à-d. l'emmagasinage de marchandises achetées à des fins de revente seulement). En général, la distinction entre les coûts est difficile et arbitraire parce que, dans la plupart des cas, il est impossible d'identifier séparément ces catégories de marchandises. Une des méthodes pour établir la distinction serait d'analyser les ventes (en dollars ou en tonnes) de marchandises transformées et de marchandises non transformées. Si la moyenne du temps d'emmagasinage des matières premières achetées aux fins de la transformation est supérieure ou inférieure à la moyenne du temps d'emmagasinage des matériaux achetés pour la revente, il peut être nécessaire de pondérer les calculs afin d'obtenir un résultat raisonnable. Étant donnée qu'un écart de 10 à 20 % du pourcentage des coûts en main-d'œuvre et en capital d'emmagasinage admissibles n'influe pas indûment sur la formule prévue à l'article 5200 du *Règlement*, le contribuable ne doit pas normalement faire des calculs élaborés pour établir la distinction entre ces coûts. Cependant, tout pourcentage utilisé doit être raisonnable et fondé.

Industries particulières

36. Il sera parfois difficile, dans le cas de certaines industries, de déterminer où commence et où finit la fabrication et la transformation. Les numéros qui suivent donnent l'opinion de l'ADRC concernant la distinction entre les activités de fabrication ou de transformation qui sont admissibles et celles qui ne sont pas admissibles, pour quelques-unes de ces industries.

Câblodistribution

37. La saisie et la transmission de signaux aériens par une compagnie de câblodistribution ne sont pas considérées comme de la fabrication ou de la transformation de marchandises.

Services informatiques

38. On peut dire qu'il existe quatre types différents d'entreprises dans l'industrie des services informatiques. Ce sont :

- a) les services de conseillers en informatique;
- b) les services de graphistes en informatique;
- c) les services de réseautage informatique;
- d) les services de logiciel ou de programmation (établissement des programmes d'ordinateurs).

Les sociétés de conseils en informatique, les sociétés de graphisme et les sociétés de réseautage s'occupent

principalement de la fourniture de services à leurs clients plutôt que de la vente de marchandises. Leurs activités ne sont donc pas considérées comme des activités de fabrication ou de transformation de marchandises pour la vente ou la location. La vente ou la location de logiciels informatiques est considérée comme la vente d'information et, ainsi, les coûts de développement du logiciel ne sont pas admissibles aux fins de la fabrication ou de la transformation des marchandises. Lorsque le logiciel est transmis au moyen de biens corporels, comme des bandes, des disquettes ou des disques compacts, les activités liées à la fabrication ou à la transformation de ces biens, comme la production d'une compilation nette et les essais du programme, sont considérées comme des activités admissibles.

Pharmacies

39. Le mélange de divers liquides ou composés fait pour exécuter une ordonnance de médicaments est considéré comme étant une activité de transformation. Toutefois, l'exécution d'ordonnances consistant à mettre une étiquette sur des produits déjà dans leurs contenants ou à mettre des pilules, des gélules ou des liquides achetés en vrac dans de petits contenants et à étiqueter ces contenants n'est pas considérée comme une activité de fabrication ou de transformation.

Films et bandes magnétoscopiques

40. Lorsqu'une société s'occupe de la production de films cinématographiques ou d'émissions sur bandes magnétoscopiques, les activités qui sont admissibles comme activités de fabrication ou de transformation comprennent la rédaction et la révision du texte, la fabrication des décors et des accessoires, le jeu des acteurs, la direction, l'éclairage, le tournage du film, l'addition des effets sonores et visuels, le découpage et le montage du film développé, ainsi que la reproduction des copies à partir du négatif ou de la bande magnétoscopique originale.

Développement photographique

41. Les activités liées au développement de pellicules en photographies et en diapositives, de négatifs en photographies et l'agrandissement de photographies sont des activités admissibles.

Impression et publication

42. Les activités d'une entreprise s'occupant d'impression ou de publication, qui sont des activités admissibles de fabrication ou de transformation, comprennent celles qui se rapportent à la composition, à l'impression, au collationnement, au pliage et à la mise en liasses. La rédaction des nouvelles, la préparation de la copie des annonces, les photographies ou le travail artistique et la correction des textes pour l'édition sont aussi des activités admissibles à condition

- a) que les activités physiques liées à la fabrication d'un journal, d'une revue ou d'un livre soient exercées par le contribuable
- ou
- b) si ces activités de fabrication sont exercées par un tiers pour le compte du contribuable, que ce dernier exerce un contrôle complet sur le contenu, la conception et les qualités physiques de la publication et qu'il vende le produit publié.

Certaines activités de publicité peuvent être des activités admissibles parce qu'elles sont liées à la fabrication ou à la transformation d'un journal, mais le revenu brut provenant de la publicité est réputé être tiré d'un service et non de la vente ou de la location de marchandises. Par conséquent, lorsqu'il s'agit de déterminer si l'éditeur d'un journal satisfait au minimum de 10 % prévu à l'alinéa 1) de la définition de « fabrication ou transformation » au paragraphe 125.1(3), le revenu brut provenant de la vente de marchandises fabriquées au Canada ne comprend pas le revenu provenant de la publicité.

Restaurants et débits d'aliments « à emporter »

43. Les activités principales d'un restaurant consistent, en général, dans la fourniture de services à ses clients, notamment servir aux tables, desservir, laver et essuyer la vaisselle, tenir la caisse et, dans certains cas, présenter des spectacles. Cependant, la préparation de repas destinés à la consommation est une activité de transformation et, de ce fait, une partie du revenu d'un restaurant peut bénéficier du taux réduit d'impôt sur les sociétés. Le mélange d'un certain nombre d'ingrédients constituant une boisson alcoolisée est considéré comme une activité de transformation, mais le simple fait de verser de l'alcool ou de la bière dans un verre et de servir de la bière en fût n'est pas considéré comme une activité de transformation.

Dans le cas des débits d'aliments « à emporter », les activités principales peuvent être la préparation des aliments et, dès lors, tout le revenu commercial de la société pourra bénéficier du taux réduit d'imposition suivant la règle applicable aux petits fabricants.

Ferrailleurs

44. Les activités exercées par un ferrailleur, comme le tri, l'enlèvement de contaminants, le classement, le découpage et le paquetage, pour pouvoir vendre la ferraille brute sont considérées comme des activités de fabrication ou de transformation admissibles.

Construction navale et industries semblables

45. En ce qui concerne les industries de la construction navale et aéronautique et les industries similaires, l'ADRC est d'avis qu'il s'agit de fabrication de biens meubles, quelle que soit leur taille. Les avions et les navires relèvent donc de la fabrication et non de la construction.

Lorsqu'une société convient, par contrat, de faire des réparations à un bien meuble mentionné ci-dessus, les activités liées à la réparation sont habituellement considérées comme un service et non comme une activité de fabrication ou de transformation de marchandises pour la vente ou la location. En revanche, si une société achète un bien meuble dans l'intention de le revendre ou de le louer, les réparations effectuées pour la vente du bien sont considérées comme une activité de fabrication ou de transformation. De plus, il existe des contrats qui visent principalement la vente de marchandises à installer sur un navire, un aéronef ou un autre bien meuble semblable, et ces contrats peuvent comprendre la fabrication de marchandises pour la vente ou la location, même s'ils renferment aussi des réparations.

Tailleurs

46. Le fait de tailler des pièces de tissu et de les assembler en vue de faire des vêtements, y compris la production de costumes sur mesure et leur ajustement, constitue une activité de fabrication de la part du fabricant des vêtements. Toutefois, le simple fait qu'une entreprise de vente au détail de vêtements modifie des vêtements prêts à porter ou faits sur mesure ne constitue pas une activité de fabrication ou de transformation. De plus, les réparations ou les modifications apportées à des vêtements qui appartiennent déjà au client sont également exclues des activités de fabrication ou de transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location.

Réparations de véhicules et services

47. Les activités consistant à remettre en état des automobiles ou des camions d'occasion pour la revente, comme le nettoyage, la peinture, l'inspection de sécurité, la mise au point, le remplacement de pièces et la réparation sont considérées comme des activités admissibles. Cependant, les réparations, y compris la réparation de la carrosserie et les remises en état du moteur et de la transmission faites sur les véhicules des clients, en vertu d'une garantie ou autrement, ne sont pas admissibles. Des commentaires semblables à ce qui précède s'appliquent aussi à d'autres machineries et équipements.

Transformation de ressources minérales

48. La transformation du minerai de fer tiré d'une ressource minérale située au Canada à n'importe quel stade au delà de celui de la boulette ou son équivalent, la transformation du minerai de sables asphaltiques tiré d'une ressource minérale située au Canada à n'importe quel stade au delà de celui qui dépasse celui du pétrole brut ou son équivalent, et la transformation du minerai (autre que du minerai de fer ou du minerai de sables asphaltiques) tiré d'une ressource minérale située au Canada à n'importe quel stade au delà de celui qui dépasse celui du métal primaire ou son équivalent, sont considérées comme des activités de fabrication ou de transformation admissibles.

Modifications au bulletin

Le numéro 1 du bulletin IT-145R, daté du 19 juin 1981, est maintenant le « Résumé » du bulletin révisé.

[Le 23 juin 2000]

Le « Résumé » a été modifié pour éliminer les renseignements désuets concernant l'application accélérée de la déduction pour amortissement à l'outillage et au matériel de fabrication. De plus, des commentaires ont été ajoutés au sujet d'autres renseignements fournis dans le bulletin. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 2 du bulletin IT-145R est maintenant la section « Contenu » qui se trouve au début du bulletin révisé.

[Le 23 juin 2000]

La section « Contenu » a été modifiée pour refléter les rubriques modifiées pour les numéros 11 et 48 ainsi que l'ajout du nouveau numéro 12. [Le 6 janvier 2004]

Les numéros 3 à 49 du bulletin IT-145R ont été renumérotés de 1 à 47 respectivement. Les renvois ont été révisés afin de tenir compte de cette renumérotation. Aucune autre modification n'a été apportée à ces numéros du bulletin, sauf celles qui sont mentionnées ci-dessous. [Le 23 juin 2000]

Les numéros 2 (ancien numéro 4), 7 (ancien numéro 9), 11 (ancien numéro 13) et 42 (ancien numéro 44) ainsi que le point 14b) (ancien point 16b)) ont été révisés pour la dernière fois par le Communiqué spécial du 28 février 1986.

D'autres modifications ont été apportées au numéro 2 pour ajouter une phrase qui reflète l'incidence de la décision de la Cour d'appel fédérale concernant la cause *Will-Kare Paving and Contracting Ltd. c. La Reine* (2000 DTC 6467, [2000] 3 CTC 463). [Le 6 janvier 2004]

Les numéros 3 (ancien numéro 5), 5 (ancien numéro 7) et 42 (ancien numéro 44) ont été modifiés pour refléter la restructuration des alinéas du paragraphe 125.1(3). [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 7 (ancien numéro 9) a été modifié pour clarifier que si un agriculteur ou une société agricole sépare les activités agricoles et la transformation des produits de la ferme, ces activités seront considérées comme des entreprises distinctes dans certaines circonstances. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 8 (ancien numéro 10) a été modifié pour ajouter certains commentaires formulés au numéro 7 concernant l'exploitation agricole qui sont aussi applicables à la pêche. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 11 (ancien numéro 13) a été modifié pour refléter de récentes modifications législatives et pour fournir une liste plus complète des activités relatives au pétrole et au gaz naturel qui ne sont pas considérées comme des activités de fabrication ou de transformation. La rubrique du numéro a été changée en conséquence. [Le 6 janvier 2004]

Le nouveau numéro 12 a été ajouté pour décrire une nouvelle déduction pour bénéficiaires de fabrication et de transformation au Canada qui peut être demandée par les sociétés qui produisent de l'énergie électrique, ou de la vapeur, en vue de sa vente. [Le 6 janvier 2004]

L'ancien numéro 13 (ancien numéro 15) a été supprimé parce que les commentaires qu'il renfermait ne reflétaient plus la législation et n'étaient pas applicables aux fins des cotisations établies à l'égard de la déduction pour bénéficiaires de fabrication et de transformation pour les années 1985 et suivantes. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 13 (ancien numéro 14) a été modifié en vue de tenir compte des modifications législatives apportées récemment au paragraphe 5203(1) du *Règlement*, ainsi que pour indiquer les modifications proposées à certaines définitions. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 14 (ancien numéro 16) a été modifié pour ajouter le point e), à la suite de l'ajout des alinéas c.1), c.2) et c.3) à l'article 5201 du *Règlement*. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 21 (ancien numéro 23) a été modifié pour supprimer des renseignements désuets. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 38 (ancien numéro 40) a été modifié pour refléter les types de services informatiques offerts actuellement. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 39 (ancien numéro 41) a été modifié pour supprimer des renseignements désuets. [Le 6 janvier 2004]

Le numéro 46 (ancien numéro 48) a été révisé par suite de la position énoncée dans l'article intitulé *Bénéficiaires de fabrication et de transformation au Canada* figurant dans le numéro 19 des *Nouvelles techniques de l'impôt*, publié le 16 juin 2000. [Le 23 juin 2000]

Le numéro 47 (ancien numéro 49) a été révisé par suite de la position énoncée dans l'article intitulé *Service précédant la livraison de véhicules neufs – Bulletin d'interprétation IT-145R* figurant dans le numéro 8 des *Nouvelles techniques de l'impôt*, publié le 30 septembre 1996. [Le 23 juin 2000]

Le numéro 48 a été ajouté comme numéro 50 par le Communiqué spécial du 28 février 1986. Le numéro 48 a été modifié pour refléter les modifications législatives apportées récemment à l'alinéa f) de la définition de « fabrication ou transformation » au paragraphe 125.1(3). [Le 6 janvier 2004]

Nous avons remplacé dans tout le bulletin les mentions de l'ancien « ministère » par des mentions de l'« Agence des douanes et du revenu du Canada » ou de l'« ADRC » et, le cas échéant, nous avons remplacé la mention « fabrication et transformation » par la mention « fabrication ou

transformation » afin de mieux refléter la loi. De plus, nous avons apporté des modifications mineures afin d'améliorer la clarté et la lisibilité ou afin de fournir des renvois aux textes législatifs. [Le 6 janvier 2004]