

Sainte-Foy, le 02 mai 2002

Objet : Convention de bail et article 156.5 de la
Loi sur les impôts
N/Réf. : 01-010115

*****,

La présente fait suite à votre demande d'interprétation du * **** * concernant l'objet mentionné en rubrique.

Dans un premier temps, nous vous exprimons nos regrets pour le retard subi dans l'analyse de votre demande. Quoiqu'exceptionnels, de tels retards sont parfois inévitables et nous requérons dans les circonstances votre compréhension.

DEMANDE :

Vous désirez que nous vous confirmions votre interprétation des règles fiscales contenues à l'article 156.5 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3, ci-après désignée la « Loi ») relativement à la situation hypothétique suivante :

- un contribuable exploite une entreprise au Québec ;
- le contribuable n'a pas d'établissement stable à l'extérieur du Québec ;

- le contribuable signe une convention de bail d'une durée de 24 mois (par exemple) avec une société de financement pour l'achat d'une pièce de machinerie qui sera utilisée dans le processus de fabrication et de transformation de l'entreprise ;
- le choix de l'article 125.1 de la Loi ne sera pas exercé ;
- le contribuable a l'option d'acquérir le bien pour un montant de 1 \$ aux termes de la convention de bail ;
- selon le chapitre 3065 du manuel de l'Institut des comptables agréés du Canada, il s'agit d'un contrat de location-acquisition en raison de l'option d'achat qui est inférieure à la juste valeur marchande du bien à ce moment.

Vous nous demandez si le Ministère considère qu'il y a, dans cette situation, acquisition d'un bien aux fins de l'application de la Loi. À cet égard, vous nous soumettez que la notion d'acquisition n'est pas définie dans la Loi et doit être analysée en fonction du *Code civil du Québec*. Vous nous soumettez également trois arrêts¹ et considérez, à la lumière de ces arrêts et considérant l'option d'achat du bien, qu'il y a « acquisition » de ce bien et que celui-ci donne droit à la déduction supplémentaire prévue à l'article 156.5 de la Loi. Vous nous précisez que l'option d'achat à 1 \$ dans la situation hypothétique soumise ne constitue pas un trompe-l'œil, et que la réalité économique de la transaction fait en sorte que tous les attributs de la propriété du bien sont transférés au locataire, à l'exception de son titre légal qui le sera au moment de l'exercice de l'option.

Enfin, vous nous soumettez deux questions additionnelles dans la mesure où la position du Ministère différerait de la vôtre :

- 1) À partir de quel moment doit-on considérer que cette position a été révisée ?

¹ *Chibougamau Lumber Limitée v. M.N.R.*, 73 D.T.C. 134 ; [1973] CTC 2174 ; *Construction Bérou Inc. v. The Queen*, 99 D.T.C. 5841 ; *Shell Canada Ltée c. La Reine*, 99 D.T.C. 5682 ; [1999] 4 C.T.C. 313.

- 2) Dans ce dernier cas, comment doit-on traiter les contrats de location qui avaient été antérieurement capitalisés par les contribuables ?

OPINION :

De façon sommaire, l'article 156.5 de la Loi prévoit notamment qu'une société peut déduire, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition provenant d'une entreprise, la proportion du montant déterminé pour l'année à son égard en vertu du premier alinéa de l'article 156.6 de la Loi, représentée par le rapport entre l'ensemble des affaires faites au Canada ou au Québec et ailleurs par la société dans l'année et les affaires faites au Québec par la société dans l'année.

Le montant du premier alinéa de l'article 156.6 de la Loi est égal à 25 % de l'ensemble des montants dont chacun est un montant déduit par le contribuable dans le calcul de son revenu pour l'année en vertu du paragraphe a de l'article 130 de la Loi ou du deuxième alinéa de l'article 130.1 de la Loi, à l'égard d'un bien acquis avant le 1^{er} avril 2000 qui est un bien amortissable prescrit pour l'application, dans le cas d'une société, du paragraphe a du deuxième alinéa de l'article 156.3 de la Loi.

À cet égard, étant donné que le concept d'acquisition d'un bien n'est pas défini dans la Loi, il faut donner au mot « acquérir » son sens courant, à savoir devenir propriétaire du bien. En ce qui concerne les propos que vous citez du juge Létourneau dans l'affaire *Construction Bérou Inc. v. The Queen* (précitée) concernant la notion d'acquisition aux fins de l'amortissement fiscal, il convient de préciser qu'ils n'ont pas valeur de précédent et que, de façon plus générale, cette décision est essentiellement fondée sur une disposition de la loi fédérale sur les impôts qui ne trouve pas d'équivalent dans la Loi. Par conséquent, nous sommes d'avis que cette décision ne lie pas le Ministère.

En ce qui concerne la situation hypothétique que vous nous soumettez, il convient tout d'abord de mentionner que lors de la table ronde provinciale du *Congrès 2001* de l'APFF, le Ministère a mentionné qu'il avait suivi, par le passé, les positions énoncées au bulletin d'interprétation fédéral IT-233R, avec les précisions dont elles avaient fait subséquentement l'objet de la part de l'Agence des douanes et du

revenu du Canada (l'« ADRC ») et que, dans la même logique, il ne se considérait plus lié par ces positions à compter du jour de l'annulation du bulletin IT-233R par l'ADRC. Le Ministère a de plus précisé à cette occasion qu'à titre de principe général, la question de savoir si un contrat est un bail (ou louage) ou une vente doit être résolue sur la base des rapports juridiques créés par les termes d'une entente, plutôt que par l'appréciation de la réalité économique sous-jacente. Ce principe général a d'ailleurs été récemment appliqué par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Shell Canada Ltée* (précité).

En outre, le *Code civil du Québec* prévoit, à la section IV de son livre V sur les obligations, des règles d'interprétation des contrats. Ces règles prévoient notamment que l'on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties au contrat plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés, et que l'on doit tenir compte de la nature du contrat, des circonstances dans lesquelles il a été conclu, de l'interprétation que les parties lui ont déjà donnée ou qu'il peut avoir reçue, ainsi que des usages. L'arrêt *Chibougamau Lumber Limitée v. M.N.R.* (précité) que vous nous soumettez n'est, à notre avis, qu'une simple illustration de l'application de ces règles dans une situation particulière où il y avait un trompe-l'œil.

Compte tenu de ce qui précède, nous sommes d'avis, en l'absence d'un trompe-l'œil, qu'une convention de bail est une convention de bail et qu'un contrat de vente est un contrat de vente, et que le simple fait qu'une option d'achat pour une valeur nominale d'un bien loué soit prévue dans un contrat de louage ne vient pas changer la qualification de ce contrat à titre de louage. Ainsi, dans la situation hypothétique exposée précédemment, nous sommes d'avis que le contribuable n'acquiert pas le bien visé par le contrat aux fins de la Loi du seul fait de la conclusion de ce contrat. Les faits que vous nous soumettez ne sont toutefois pas suffisamment précis pour que nous puissions nous prononcer de façon certaine sur la nature du contrat ; il pourrait s'agir d'un bail, d'un crédit-bail ou d'un contrat innomé.

Enfin, il convient de noter que la présente opinion ne constitue pas une modification de la position du Ministère, puisque le bulletin d'interprétation fédéral IT-233R, que le Ministère a suivi, n'avait pas pour but d'être utilisé par les contribuables pour éviter les conséquences légales de leurs transactions ; les lignes directrices énoncées dans ce bulletin avaient pour but d'empêcher des abus par l'utilisation de conventions de bail dans des situations où les parties à une

transaction avaient l'intention, en substance, d'effectuer une vente.

Dans ces circonstances, la question de savoir si des contribuables, qui ont conclu des conventions de bail ou de crédit-bail et qui ont déterminé les conséquences fiscales de leurs transactions en s'appuyant sur le bulletin IT-233R, peuvent continuer à le faire, sera examinée par le Ministère en tenant compte, à l'instar de l'ADRC, des faits particuliers à chaque situation et de l'application du bulletin IT-233R qui était restreinte aux fins de cotisation.

Espérant que ces commentaires vous seront utiles, nous vous prions d'agréer, ***** , l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Service de l'interprétation relative aux entreprises
Direction des lois sur les impôts