

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITRICE : *****
SERVICE DE L'INTERPRETATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 8 MARS 2006

OBJET : FRAIS DE SOUMISSION, FRAIS INITIAUX ET AMELIORATIONS
LOCATIVES
N/REF. : 05-0102292

La présente est pour faire suite à la lettre que vous avez reçue de *****, datée du ***** et dans laquelle il fait part de ses commentaires concernant l'interprétation que nous avons émise le 10 novembre 2005 (05-010229) relative à l'application de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard des dépenses reliées aux frais de soumission, aux frais initiaux et aux améliorations locatives.

Analyses préliminaires

Nous tenons tout d'abord à apporter les commentaires suivants eu égard aux dispositions législatives applicables.

Application de l'article 135.4 de la LI

L'article 135.4 de la LI ne s'applique **aucunement** à l'égard d'un débours fait ou d'une dépense engagée admissible en déduction au paragraphe *a* de l'article 130 de la LI. En d'autres termes, une dépense qui par ailleurs est de **nature capital** doit être traitée suivant les dispositions du paragraphe *a* de l'article 130 de la LI et non en vertu de l'article 135.4 de la LI.

Ce que l'article 135.4 de la LI prévoit est qu'un débours fait ou une dépense engagée qui représente par ailleurs une dépense de nature **courante**, et qui peut raisonnablement être considérée comme étant un coût attribuable à la période de construction, de rénovation ou

de transformation d'un édifice, doit être capitalisée au coût de cet édifice, sauf dans la mesure de ce qui est prévu à l'article 157.14 de la LI¹.

Par conséquent, l'article 135.4 de la LI ne vient pas se substituer aux critères généraux établis par la jurisprudence pour distinguer si un débours ou une dépense est de nature capital ou de nature courante.

Nous tenons également à réitérer notre opinion à l'effet que les conclusions énoncées dans *Montreuil*² sont limitées aux faits de cette cause et que c'est l'inutilisation de l'immeuble pendant la période des travaux, à hauteur de ce que prévoit l'article 135.7 de la LI, qui entraîne l'application des règles prévues aux articles 135.4 et 135.5 de la LI, plutôt que l'ampleur même des travaux³. Évidemment, pour ce faire, il faut non seulement comparer le nombre d'unités vacantes par rapport au nombre d'unités que comporte l'immeuble, mais également considérer la superficie et la valeur locative des logements du premier et du second groupe. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que l'immeuble soit retiré du marché pour entraîner l'application de l'article 135.4 de la LI.

Frais initiaux- Paiements incitatifs

Nous ne partageons pas l'affirmation à l'effet que **toute** dépense que l'on qualifie de « paiements incitatifs » constitue des dépenses de nature courante. Si les dépenses ainsi qualifiées de paiements incitatifs constituent en fait des travaux exécutés sur un édifice à être loué il faut d'abord qualifier ces travaux soit comme des dépenses de nature courante, soit comme des dépenses de nature capital suivant les critères généraux établis par la jurisprudence.

Dans la cause *Canderel*, il était entendu par les deux parties que le paiement y visé représentait une dépense de nature courante et aucun litige ne portait sur la nature de la dépense (capital ou courant), ce qui n'est pas le cas en ce qui nous concerne. C'est donc dire qu'avant même de considérer l'application possible des conclusions établies par la cause *Canderel*, il faudrait établir préalablement la nature de la dépense.

Projet *****

¹ Un débours ou une dépense visé à l'article 135.4 de la LI peut être déduit par le contribuable dans l'année d'imposition où ce débours ou cette dépense est fait ou engagée jusqu'à concurrence du moindre de ce débours ou de cette dépense ou du revenu du contribuable provenant de la location de cet édifice ou partie d'édifice.

² *Montreuil c. Québec*, [1998] RDFQ 192 (C.Q.).

³ Plus de 10 % d'inutilisation.

Faits supplémentaires

Concernant ce projet, le représentant des contribuables soutient qu'en aucun temps l'édifice ne s'est retrouvé dans un état de vétusté, qu'il était en bon état et que la faible valeur de ce dernier était due à sa mauvaise administration ainsi qu'à un contexte économique défavorable. Certains travaux ont été effectués sur l'édifice, mais c'est surtout la bonne gestion des contribuables qui a fait augmenter le taux d'occupation de l'immeuble et, par conséquent, sa valeur.

Analyse

Malgré les commentaires additionnels du représentant, nos conclusions demeurent les mêmes que celles exprimées dans notre opinion juridique émise le 10 novembre 2005 (05-0102292). Le paragraphe 11 du Bulletin d'interprétation IMP.128-4/R1 « *Location d'immeubles - dépenses d'opération vs dépenses en capital* » prévoit que la valeur normale d'un immeuble correspond à celle qu'il aurait s'il était en très bon état. Le paragraphe 12 de ce bulletin précise que si un contribuable acquiert un immeuble pour un prix inférieur à la valeur normale et qu'en raison de l'état du bien lors de son acquisition (malgré qu'il soit en bon état mais non en « très » bon état), il doit encourir des dépenses pour ramener l'immeuble à sa valeur normale (en très bon état), ces dépenses doivent être capitalisées.

En l'espèce, un des contribuables (le maître d'œuvre des travaux) a affirmé qu'au moment de l'acquisition de l'immeuble, l'édifice nécessitait de nombreux travaux qui l'ont affecté en entier. C'est pourquoi nous sommes d'avis que l'édifice ne pouvait être en très bon état au moment de son acquisition.

Projet *****

Faits supplémentaires

En ce qui concerne ce projet, le représentant des contribuables affirme que l'édifice n'était aucunement vétuste au moment de son acquisition et qu'aucuns travaux majeurs n'ont été réalisés sur l'édifice autres que certains travaux sur le système de ventilation et au garage, et que la faible valeur de l'immeuble était uniquement liée au taux de vacance élevé. Ces informations contrediraient celles d'un des contribuables (maître d'œuvre des travaux). Ce dernier aurait affirmé qu'ils ont pratiquement tout défait l'édifice pour n'en garder que la structure et le remettre à neuf afin qu'il soit disponible à la location et qu'ensuite, des travaux ont été effectués en tenant compte des exigences des locataires.

Les contribuables ont réussi à susciter l'intérêt de ***** et du ***** pour la location de locaux dans l'immeuble. Deux types d'ententes ont été conclus. Le premier type d'entente a été conclu avec ***** pour lequel les contribuables ont accepté de verser un montant

d'environ ***** \$ en tant que paiement incitatif. ***** a effectué ses propres améliorations locatives à même ce montant et a commencé à occuper l'immeuble en juin 19XX. Les paiements de loyer ont débuté en octobre de cette même année. À l'échéance de ce bail, les améliorations locatives effectuées par ***** ont été enlevées. Le deuxième type d'entente a été conclu avec *****. Aucun paiement incitatif n'a été versé en argent. Par contre, de façon à pouvoir leur louer des locaux, certains critères ont dû être respectés, notamment quant aux nombres et à l'emplacement des salles de bain, des ascenseurs dont le temps de réponse doit correspondre à des standard précis, des fontaines d'eau, etc.

Analyse

Malgré les faits supplémentaires soumis par le représentant des contribuables, nos conclusions demeurent les mêmes que celles émises dans notre opinion du 10 novembre 2005 en ce qui concerne les travaux réalisés à l'égard de l'édifice par les propriétaires, et nous sommes d'avis que les dépenses encourues représentent des dépenses de nature capital pour les mêmes raisons que celles mentionnées plus haut concernant le projet *****. En effet, puisque l'édifice a dû faire l'objet de rénovations majeures avant d'être loué, nous sommes d'avis que l'immeuble ne pouvait être en très bon état au moment de son acquisition et que l'état de l'immeuble s'est reflété dans son prix d'achat. Par conséquent, toute dépense effectuée pour ramener l'immeuble à sa valeur capitale normale doit être capitalisée au coût de l'immeuble.

En ce qui concerne le montant en argent (paiement incitatif) versé à ***** afin que ce dernier puisse effectuer lui-même ses propres améliorations locatives, nous sommes d'avis qu'il pourrait s'agir d'une dépense de nature courante, puisque aucun bénéfice durable ne semble demeurer aux propriétaires à la fin du bail étant donné que ***** enlèvera, à l'échéance du bail, les améliorations locatives qu'il aura réalisées. Les conclusions établies par la cause *Canderel* pourront s'appliquer quant à la façon appropriée de déduire ce montant.

Projet *****

Faits supplémentaires

Le représentant des contribuables affirme que lorsque les contribuables ont acquis l'immeuble en novembre 19XX, il était pratiquement vacant et c'est ce qui explique le prix d'achat relativement bas. Cependant, un mois avant la date d'achat de l'immeuble, les contribuables ont trouvé un nouveau locataire. L'occupation a débuté en juillet 19X1 et le paiement du loyer en octobre de cette même année. Divers travaux dont les coûts ont été capitalisés ont dû être réalisés et des améliorations locatives ont été effectuées préalablement à l'occupation de l'édifice par le locataire. Le représentant des contribuables

est d'avis qu'au moment de la réalisation des travaux, l'immeuble était utilisé pour les fins pour lesquelles il avait été acheté.

Le maître d'œuvre des travaux, qui est également un des contribuables impliqués dans ce projet, aurait affirmé quant à lui que l'édifice nécessitait de nombreux travaux au moment de son acquisition avant d'être mis disponible à la location. Cet état de l'immeuble se serait également reflété dans le prix d'acquisition.

Analyse

Malgré ces informations supplémentaires, nos conclusions demeurent les mêmes que celles émises dans notre opinion du 10 novembre 2005. Comme il est mentionné plus haut à l'égard du projet *****, lorsqu'un bien est acquis pour un prix inférieur à sa valeur normale et qu'en raison de l'état du bien lors de son acquisition un contribuable doit faire une dépense pour ramener l'immeuble à sa valeur normale, cette dépense doit être capitalisée⁴. Également, comme il est mentionné plus haut, la valeur normale d'un bien correspond à celle qu'aurait le bien s'il était en très bon état⁵.

Par ailleurs, en ce qui concerne la notion d'utilisation de l'édifice, nous sommes d'avis que malgré que l'édifice fasse l'objet d'un bail, il n'est pas utilisé pour les fins pour lesquelles il a été construit, rénové ou transformé avant le moment où cet édifice était effectivement occupé et qu'un loyer était payé à l'égard de la location de cet édifice⁶.

C. C. *****

⁴ Bulletin d'interprétation IMP.128-4/R1 « *Location d'immeubles - dépenses d'opération vs dépenses en capital* », paragraphe 12.

⁵ *Id.*, paragraphe 11.

⁶ Articles 135.4 et 135.7 de la LI.