



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 9 MAI 2006

OBJET : **ARTICLE 175.5 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS (L.R.Q., C. I-3), CI-APRÈS
DÉSIGNÉE « LI »**
RÉSIDENCE D'ACCUEIL PRIVÉE OU MAISON DE CHAMBRES
NOTION D'ÉTABLISSEMENT DOMESTIQUE AUTONOME
N/📁 : 05-0104876

La présente est en réponse à une demande verbale que reprend votre courriel du ***** et vise à résumer de manière écrite la teneur des conversations que nous avons eues relativement au sujet mentionné en rubrique.

Les faits à la base de nos discussions se résument ainsi :

- résidence de 26 pièces ;
- plus ou moins 14 retraités y vivent (pensionnaires) ;
- la résidence n'est pas un établissement touristique ;
- un **espace fermé au sous-sol** accessible par une porte intérieure (avec serrure) de la résidence contient 3 pièces et une salle de bain (3 ½). Cette partie n'est utilisée que par le contribuable et sa conjointe (100 % à des fins personnelles) et ne comprend pas de cuisine ;
- le contribuable utilise la cuisine et la salle à manger commune de la résidence ;
- le sous-sol comprend également une pièce aménagée pour les chiens du contribuable et une autre section (fermée à clef) équipée d'un cinéma maison accessible occasionnellement sur invitation par les pensionnaires ;
- le vérificateur de Revenu Québec estime à 15 % l'utilisation à des fins personnelles de la résidence.

QUESTION

Aux fins de l'application des dispositions des articles 175.4 à 175.6 de la LI, est-il raisonnable de conclure, dans le présent cas, que la totalité de l'aire de la résidence constitue l'établissement domestique autonome?

POSITION DU REPRÉSENTANT DU CONTRIBUABLE

Le représentant du contribuable soumet, en se basant sur certains jugements de la Cour canadienne de l'impôt¹, que compte tenu du contexte général de l'aménagement de la résidence, l'espace fermé du sous-sol (3 ½) devrait être considéré comme constituant un « établissement domestique autonome » aux fins de l'article 175.5 de la LI, bien que le contribuable et sa conjointe doivent utiliser la cuisine et la salle à manger commune.

VOTRE POSITION

Vous nous soumettez en ces termes vos commentaires.

« À la lumière des caractéristiques d'occupation de la résidence, de la définition de l'article 1 « *Établissement domestique autonome* » de la LI et de l'interprétation générale qui semble émerger concernant cette notion, nous sommes d'avis que l'établissement domestique autonome du contribuable est la résidence en entier. De ce fait, sur la base de notre bulletin d'interprétation, en considérant que « l'aire de travail » (espaces pour affaires) est accessible de l'intérieur de la résidence, nous en déduisons que cette aire constitue une partie admissible de l'établissement domestique autonome dans lequel le particulier habite.

Conséquemment, la déduction de certaines dépenses (se rapportant à la fois à la partie admissible et à l'autre partie de l'établissement), par ailleurs admissibles, doit être limitée en vertu de l'application du premier alinéa de l'article 175.5 de la LI.

Il est à noter que selon une lettre d'interprétation (97-0107280) émise par la DGLE, il semble que dans la situation d'un gîte touristique, un particulier

¹ 2003 DTC 3982; *Joseph M. Moczulski v. Her Majesty* (26 mars 2003) ;
2000 DTC 2521; *Klaus Sudbrack v. Her Majesty* (19 septembre 2000) ;
2002 DTC 3901; *Myron Rudiak v. Her Majesty* (25 avril 2002).

pouvait bénéficier de l'une des exceptions à la prohibition générale prévue à l'article 175.4 de la LI mais que l'article 175.5 de la LI devait s'appliquer. »

NOTRE POSITION

Dans un premier temps, nous vous confirmons que pour une année d'imposition se terminant après le 21 avril 2005, la résidence objet de nos discussions constituerait, à la vue des seuls faits présentés, une « résidence d'accueil privée » (expression qui ne sera pas définie dans la législation) et serait donc visée par l'exclusion annoncée en page 127 du budget 2005-2006 en ces termes :

« Aussi, afin de favoriser l'équité fiscale entre les différentes entreprises du secteur de l'hébergement à domicile, la législation fiscale sera modifiée pour prévoir que les résidences d'accueil privées ne seront pas assujetties à la limite de 50 % applicable à la déduction de certaines dépenses liées à l'utilisation d'une partie du domicile aux fins de l'exploitation d'une entreprise. »

Au plan de l'interprétation, on ne peut conclure de cette annonce que, pour les années d'imposition se terminant avant le 21 avril 2005, les résidences d'accueil privées tombent systématiquement sous le coup des dispositions limitatives de l'article 175.5 de la LI puisque ce dernier n'a d'effet que relativement à certaines dépenses liées à l'utilisation d'une partie du domicile aux fins de l'exploitation de l'entreprise et impose donc, comme dans tout autre cas, l'examen de cet aspect pour conclure à son application.

Essentiellement, la règle que prévoit l'article 175.4 de la LI vise à restreindre la mesure dans laquelle les particuliers qui utilisent leur maison à des fins commerciales ou « d'entreprise » peuvent déduire une partie des frais d'entretien de la maison de leur revenu d'entreprise.

On peut supposer sans grand risque d'erreur qu'en introduisant cette disposition, le législateur avait principalement en tête le bureau à domicile type où une partie de la résidence est aménagée pour servir l'entreprise mais n'en demeure pas moins une composante.

C'est dans cet esprit que nous avons tenté à l'époque de son introduction une réflexion sur l'interprétation à donner au libellé de l'article 175.4 de la LI. Nous en reproduisons ici un large extrait² :

² Lettre d'interprétation 94-010335 du 19 avril 1994.

« Précisons dans un premier temps que les situations ci-devant présentées posent des problèmes d'interprétation essentiellement soumis aux faits et que seule l'analyse de ces derniers peut ultimement permettre de distinguer les cas où il convient, considérant son esprit et sa finalité, que l'article 175.4 de la *Loi sur les impôts* (la loi) soit appliqué de ceux où son application paraît déraisonnable. Il y a aussi lieu de noter que pour l'instant, il n'existe aucun appui jurisprudentiel ou doctrinal sur lequel pourrait reposer l'élaboration de paramètres précis afin d'interpréter l'article 175.4 de la loi. Les commentaires qui suivent jettent donc quelques balises, utiles à l'interprétation de cet article, qui pourraient, dans le temps, être précisées ou même modifiées suivant les prises de position à venir des auteurs de cette mesure (autorités fiscales fédérales) ou des tribunaux (Revenu Canada nous précise n'avoir fourni, pour l'instant, aucune interprétation sur le sujet).

Pour que les dispositions de l'article 175.4 de la loi s'appliquent, on doit d'abord déterminer si nous sommes en présence d'une « partie de l'établissement domestique autonome dans lequel il habite... » (à cet égard, il y a lieu d'interpréter avec circonspection l'opinion donnée dans notre lettre du 12 juin 1990 (page 4, item 3) relativement à trois cas particuliers pour lesquels nous avons pris pour acquis que nous étions en présence « d'une partie de l'établissement domestique autonome dans lequel il habite. »).

Si l'on garde à l'esprit la définition de ce que constitue un établissement domestique autonome et le fait que ce lieu doit être celui que l'on habite, les cas 3 et 4 soumis trouvent assez facilement réponse. « Un bureau qui est situé sur le même terrain que la résidence principale du particulier mais qui n'y est pas adjacent » ne peut physiquement être une partie de l'établissement domestique autonome dans lequel le particulier habite. De même, dans le cas « d'un immeuble à plusieurs logements dont un est habité par le particulier, un autre lui sert de bureau et les autres sont loués », c'est à propos de chaque « appartement », susceptible en soi de constituer un établissement domestique autonome (voir le texte de la définition de cette expression), que l'on doit se questionner à savoir si une de ses parties a été aménagée en bureau. Il ressort ici clairement qu'un seul appartement sert d'habitation et constitue un établissement domestique autonome pour le particulier et que le bureau de ce dernier est situé en un lieu qui en est distinct, bien que dans le même immeuble.

En ce qui a trait aux cas 1 et 2, soulignons d'abord qu'une entrée et un numéro civique distincts pour le bureau ne constituent pas en soi des éléments

de fait concluants et déterminants qui établissent que le bureau ne constitue pas une partie de l'établissement domestique autonome du particulier. Ils pourraient toutefois servir, à titre de faits objectifs, à appuyer cette conclusion ou à en être un indice. Car c'est l'aménagement général des lieux qui doit être considéré afin de déterminer si le local de travail constitue un lieu distinct de l'établissement domestique autonome ou s'il en est une partie intégrante. En cela, l'existence ou non d'un passage intérieur reliant le bureau à la résidence principale nous apparaît révélateur.

À notre avis, l'absence de communication entre le local de travail et le lieu de résidence crée une présomption *a priori* à l'effet que nous sommes en présence de deux lieux, de deux endroits qui n'ont pas, comme ensemble, le trait commun d'être habités par le particulier au sens de l'article 175.4 de la loi. En effet, il n'est pas usuel qu'une habitation où, règle générale, une personne prend ses repas et couche soit aménagée de façon à ce que pour accéder à l'une ou plusieurs pièces on doive « passer par l'extérieur ».

À l'inverse, le fait qu'il existe un passage intérieur crée une présomption à l'effet que le local de travail est une partie de l'établissement domestique autonome. Toutefois, vu le libellé de l'article 175.4 de la loi et de la définition de l'expression « établissement domestique autonome », nous croyons qu'en certaines circonstances, le contribuable pourrait démontrer que le local de travail ne constitue pas une partie de l'établissement domestique autonome mais une partie qui, dans les faits, en a été retranchée. La nature de l'activité de l'entreprise et l'aménagement qu'elle requiert, le degré « d'autonomie » du local de travail, le caractère de permanence des installations que peut traduire l'investissement qu'a requis l'aménagement des lieux ou celui qui serait requis pour qu'ils recouvrent leur caractère habitable sont, entre autres, des éléments qu'il faut dans ce cas apprécier. »

Cette réflexion nous semble toujours utile et non contredite par la jurisprudence et les avis techniques maintenant existants. Le cas que vous nous soumettez nous amène à son application limite soit celle où est à établir si ce n'est pas plutôt l'établissement domestique autonome dans lequel le particulier habite qui constitue une partie du lieu d'affaires.

À cet égard, l'extrait suivant du document annonçant la réforme fiscale fédérale de 1987 nous indique l'intention du législateur fédéral de rendre applicable les restrictions à la déductibilité des frais liés à l'exercice d'une entreprise à domicile à des cas où « l'envahissement » de l'établissement domestique autonome par les activités commerciales atteint un degré appréciable.

« Voici quelques exemples de l'application des propositions relatives à la déduction des frais de bureau à domicile...

Une personne qui vit dans le bâtiment dans lequel elle exploite une épicerie, un salon de coiffure ou un commerce de chambres avec petit déjeuner (Bed and Breakfast) pourra déduire toutes les dépenses actuellement admissibles, à concurrence du revenu tiré de l'activité en question. »³

Ceci pris en compte, Revenu Québec accepte les conclusions du juge Bowman dans l'affaire *Sudbrack* et appliquera ainsi les dispositions de l'article 175.4 de la LI aux situations factuelles analogues à celle que présente cette affaire.

Il faut observer que dans ce cas, le contribuable a pu démontrer que des sommes importantes ont été investies pour que soit mise en place une entreprise hôtelière, une auberge de campagne avec menu gastronomique et non un service de chambres d'hôte (bed and breakfast) au sens habituel du terme et pour que les appartements privés du contribuable en soient bien distincts et en marge des opérations commerciales malgré le partage des cuisines⁴.

Il se dégage de cette affaire que le contribuable n'exerçait pas son activité commerciale « à partir » de sa demeure, mais plutôt que son établissement domestique autonome se révélait être, pour faire image, une « annexe » d'un immeuble dont la fonction était avant tout commerciale. À notre avis, ce cas en est un d'exception car, règle générale, il sera conclu que les contribuables offrant un service de chambres d'hôte (bed and breakfast), comme sa désignation le suggère, reçoivent leur clientèle en leur demeure.

Dans le cas d'une résidence d'accueil privée ou d'une maison de chambres, la réflexion à faire demeure la même. Si on conclut que l'aire de travail est « accueillie » dans

³ Réforme fiscale de 1987. Réforme de l'impôt direct publié le 18 juin 1987 par le ministère des Finances du Canada.

⁴ Extrait du jugement :

« [4] Bien qu'il existe des éléments de preuve contradictoires sur ce point, je considère comme avéré que l'intention principale était de transformer le bien en un établissement touristique, en particulier en un hôtel privé (Gasthaus) ou en une maison de campagne connue sous le nom de The Little Shemogue Country Inn, qui offrirait des repas et un hébergement pour la nuit.

[5] Des rénovations importantes ont été effectuées sur la maison. Cinq chambres à coucher avec salle de bain ont été installées pour les pensionnaires. Une nouvelle cuisine a été ajoutée ainsi que trois salles à manger. Une aire habitable privée a été aménagée pour M. et M^{me} Sudbrack composée d'une chambre à coucher, d'une salle de séjour, d'une salle de bain et de deux chambres à coucher au grenier pour leurs filles. Il est reconnu que cette surface occupe environ 15 p. 100 de la maison. »

l'établissement domestique autonome où habite le particulier, les dispositions de l'article 175.4 de la LI doivent recevoir application en considérant toute l'aire de l'immeuble comme constituant l'établissement domestique autonome. Par ailleurs, s'il est conclu que l'activité commerciale a « évincé » le particulier de ce qui aurait pu auparavant être vu comme son établissement domestique autonome, que pour trouver une réelle intimité, cette activité commerciale contraint le particulier à un aménagement des lieux qui le confine à une aire distincte, attenante à l'aire de travail, qui lui est accessoire ou subordonnée, que l'entreprise et la vie familiale ne peuvent se fondre dans les aires communes, qu'il s'impose aux yeux que la véritable fonction de l'immeuble ou sa destination essentielle est de permettre la réalisation des activités commerciales et non de servir de résidence au particulier, les dispositions limitatives de l'article 175.4 de la LI devraient être appliquées en ne considérant que les espaces d'utilisation privée (qui eux-mêmes peuvent pour partie servir à l'exercice de l'entreprise) comme constituant l'établissement domestique autonome.

Dans le cas que vous nous soumettez, bien que nous ne disposions pas de l'ensemble des faits, il nous semble que les prétentions du représentant du contribuable soient bien fondées malgré l'utilisation par les particuliers de la cuisine et de la salle à manger commune (utilisation qui doit être prise en compte pour établir le pourcentage d'utilisation à des fins personnelles). Aussi, l'ampleur apparente de l'activité commerciale dans ce cas nous semble permettre d'écarter la présomption évoquée dans notre bulletin d'interprétation voulant que lorsqu'un passage intérieur relie l'aire de travail à l'établissement domestique autonome, cette aire est considérée comme constituant une partie de l'établissement domestique autonome.