



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 DÉCEMBRE 2008

OBJET : SOURCE DE REVENU – PERTE EN REGARD D'UN BIEN LOCATIF SANS
LOCATAIRE VÉRITABLE
N/RÉF. : 08-001831

La présente fait suite à vos notes de service du ***** ainsi qu'à de nombreux échanges téléphoniques, dont le plus récent tenu le *****, concernant le sujet cité en objet. Il s'agissait de connaître la position pratique qu'il convenait d'adopter dans une situation de pertes locatives qui perdure depuis six ans.

En résumé, l'affaire concerne un particulier propriétaire d'un entrepôt loué pour lequel un loyer significatif était versé, jusqu'à un certain moment en 2002¹, par le locataire d'alors, ***** (ci-après « locataire »), une société apparentée au particulier par l'intermédiaire de la société ***** dont le particulier a la propriété exclusive. Locataire, pour sa part, a cessé d'exploiter un commerce de ***** dès ***** 2000² à la suite d'un différend avec son unique fournisseur, *****, qu'il poursuit depuis devant les tribunaux pour la somme de 14 millions de dollars. L'entrepôt pour lequel un mandat de location ou de vente a été donné à un courtier en ***** 2006 n'a été loué, à partir de ce certain moment en 2002, qu'en partie, que très sporadiquement et que très récemment pour un loyer qui n'est de toute façon pas très significatif à trois sociétés apparentées, ce qui a occasionné des pertes locatives considérables pour le locateur pour les années 2002 à 2007.

LA PROBLÉMATIQUE

Vous sembliez ambivalent sur l'attitude à adopter dans ce dossier, à savoir : constater l'inexistence de la source de revenu de manière à refuser en bloc la perte fiscale réclamée sans avoir à y faire de correctifs, ou simplement faire des correctifs comptables

¹ Lettre du représentant du contribuable *****.

² Ibid.

- 2 -

ou fiscaux avec comme conséquence d'en amenuiser l'ampleur. L'on verra qu'il y a lieu d'adopter, de façon alternative et dans cet ordre, ces deux approches.

LES CHIFFRES

Représentations additionnelles

Le représentant du contribuable vous aurait aussi fait valoir ceci :

- De 2000 à 2007, locataire n'a occupé que 5 % de la superficie de l'immeuble, de telle manière que le reste de la superficie était destiné et prêt à être loué.
- La toiture de l'immeuble coulait en 2002 et le contribuable a eu un litige à ce sujet, litige pour lequel jugement a été rendu en 2008 et par lequel le couvreur était condamné à payer au contribuable la somme de 15 000 \$ pour malfaçons en même temps que le contribuable était condamné à payer au couvreur la somme de 15 000 \$, soit le solde de la contrepartie de son contrat de service. En conséquence de ce litige, on nous fait valoir que la réparation de cette toiture aurait été retardée (coulait toujours en 2006), ce qui aurait contribué à la difficulté qu'avait le contribuable de trouver un nouveau locataire. On doit ici tout de suite relativiser l'impact positif supposé de ce genre d'argument, en ce sens qu'on sait que la partie non amortie du coût en capital était évaluée à plus de 2 M \$ au 31 décembre 2002. Compte tenu de la marginalité du coût des travaux (qu'on devine avoisiner le montant adjugé par la Cour, soit 15 000 \$) par rapport à la valeur de la bâtisse (au moins celle de la partie non amortie du coût en capital, donc plus de 2 000 000 \$) et compte aussi tenu des capacités financières du contribuable et des sociétés qui lui sont apparentées, cela tend plutôt à démontrer, ou l'on peut du moins en tirer une inférence négative, que l'entrepôt n'était pas si disponible que cela pour la location ou encore que l'attention du contribuable ne semblait pas particulièrement mobilisée pour atteindre l'objectif de le louer ou, à défaut, de le rentabiliser.

OPINION

A) Généralement :

Les avenues qui nous paraissent acceptables, compte tenu des faits et des circonstances dont nous disposons, sont les suivantes. Elles devraient consister à considérer ne pas être

en présence d'une source de revenu en regard de l'article 28 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », ou à défaut et alternativement à considérer que les dépenses engagées à cet égard ne sont pas déductibles au regard de l'article 128 de la LI, parce qu'elles ne peuvent que très difficilement être vues comme ayant été engagées dans le but de gagner du revenu de bien. Dans les deux cas, l'effet pratique de ces avenues est de refuser la totalité de la perte locative.

B) Absence de source de revenu :

L'affaire *Stewart*³ nous a enseigné qu'une source de revenu doit être préalablement établie au plan fiscal pour permettre la déduction des charges à l'encontre des produits s'y rattachant et donc avant même que des correctifs comptables et fiscaux y soient apportés. D'autre part, cette affaire ne dispense toujours pas le contribuable d'avoir à faire la démonstration préalable, même en l'absence d'élément personnel, que les opérations entourant une entreprise ou un bien donné sont menées **avec l'intention de faire un profit** et ont les caractéristiques requises pour être considérées comme étant menées de façon **manifestement commerciale**, pour être alors vues comme étant une source de revenu.

Dans l'affaire *Stewart*, la Cour Suprême l'a dit en ces termes :

[60] En résumé, la question de savoir si le contribuable a ou non une source de revenu doit être tranchée en fonction de la commercialité de l'activité en cause. Lorsque l'activité ne comporte aucun aspect personnel et qu'elle est manifestement commerciale, il n'est pas nécessaire de pousser l'examen plus loin. Lorsque l'activité peut être qualifiée de personnelle, il faut alors déterminer si cette activité est ou non exercée d'une manière suffisamment commerciale pour constituer une source du revenu. [...]

[54] Il y a également lieu de souligner que la détermination de l'existence d'une source de revenu n'est pas un processus purement subjectif. Outre le fait que, pour qu'une activité soit qualifiée de commerciale par nature, le contribuable doit avoir l'intention subjective de réaliser un profit, il faut aussi, tel que mentionné dans l'arrêt *Moldowan*, que cette détermination se fasse en fonction de divers facteurs objectifs. Ainsi, sous une forme plus élaborée, le premier volet du critère susmentionné peut être reformulé ainsi : « Le contribuable a-t-il l'intention d'exercer une activité en vue de réaliser un profit et existe-t-il des éléments de preuve étayant cette intention? » Cela oblige le contribuable à établir que son intention prédominante était de tirer profit de l'activité et que cette activité a été exercée conformément à des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux. [nos soulignements].

³ *Stewart v. The Queen*, 2002 DTC 6983.

Ainsi, le contribuable doit être en mesure de démontrer, sur une balance des probabilités, que son **intention prédominante** était de tirer des profits de ces opérations et que ces opérations ont été menées conformément à **des normes objectives de comportement « d’homme d’affaires sérieux »** (*objective standards of businesslike behavior*). Dans le cas qui nous concerne, il doit donc être ici en mesure de démontrer la prédominance de cette intention et de démontrer, en quelque sorte, si ce qu’il a fait pour atteindre cet objectif au regard de l’immeuble correspond à ce qu’auraient fait des gens d’affaires sérieux en pareille circonstance.

Dit autrement, le premier exercice apprécie subjectivement l’intention même du contribuable d’en tirer un profit alors que le second exercice apprécie, en fonction du comportement adopté par le contribuable (initiatives prises, gestes posés et efforts déployés par lui), le caractère réaliste de ses attentes de profit au travers d’une norme comportementale objective (le comportement qu’auraient eu des hommes d’affaires sérieux en pareille circonstance, c’est-à-dire le comportement qu’auraient eu des personnes moyennement prudentes, diligentes, raisonnables et avisées, et ainsi donc la somme des initiatives qui auraient pu être normalement prises, des gestes qui auraient pu être normalement posés et des efforts qui auraient pu être normalement déployés).

Or, malgré tous les faits qui nous ont été soumis, on n’a paradoxalement pas beaucoup à se mettre sous la dent pour arriver à la conclusion que ces démonstrations sont faites. En effet, l’absence presque complète d’opérations locatives (absence de bail dès 2002 et absence presque complète de recettes de loyer ou de recettes significatives dès ce moment) et la persistance de cette situation et des facteurs l’induisant tout au long de cette période de six ans, même si l’on concédait aux fins de la discussion que les 15 000 \$ qui lui ont été adjugés par jugement contre le couvreur de son entrepôt avaient la qualité d’un revenu et ne constituaient pas du capital, nous amènent à cette conclusion. Tout cela nous amène aussi à penser qu’il est plus que probable que la poursuite de locataire contre *****, et qui est toujours susceptible de lui rapporter quelque 14 millions de dollars, ait monopolisé ou galvanisé son attention, de manière à l’amener à en négliger ses opérations locatives.

Or, le fait d’investir sans un rendement apparent ou sans qu’un effort particulier ne soit fait pour faire fructifier cet investissement en absence apparente de rendement n’est pas à lui seul suffisant pour constituer une source de revenu⁴. Ainsi, à moins que

⁴ C’est ce qu’on peut tirer de l’affaire *Ronald Caputo v. The Queen*, 2008 DTC 3596 [procédure générale] et plus particulièrement aux paragraphes 27 et 30. Il s’agit d’une cause type impliquant 460 investisseurs dans des franchises pour lesquelles ils n’avaient pris à peu près aucune autre initiative que celle d’investir. Voir aussi l’affaire *Joseph L.J. Thompson c. La Reine*, 2008 CCI 392 (CanLII) [procédure informelle] aux paragraphes 9 et 12.

l'immobilisme apparent du contribuable ne nous soit autrement expliqué, je suis d'avis que l'existence de la source de revenu ne peut être que très difficilement concédée et, en conséquence de quoi, les pertes locatives de cet entrepôt devraient être refusées en bloc pour toutes ces années d'imposition.

C) Dépense encourue ou non dans le but de gagner un revenu :

Même dans la mesure où le contribuable réussissait à faire la démonstration que la source de revenu existe, la déduction des dépenses restera problématique. En effet, l'absence presque complète d'opérations locatives, ne serait-ce que sur une infime partie de l'entrepôt, ou encore l'absence presque complète de loyer pour la période fait en sorte que le contribuable ait une difficulté difficilement surmontable pour légitimer la prétention selon laquelle des dépenses ont été encourues dans le but de gagner un revenu d'un bien, comme le requiert l'article 128 de la LI⁵. Ainsi, et de façon alternative, la déduction des dépenses encourues dans ce cadre devrait donc être refusée pour ce motif.

⁵ C'est le dispositif même du jugement rendu dans l'affaire *Stephen Dougherty c. La Reine*, 2008 CCI 436, (CanLII) [procédure informelle] et plus particulièrement au paragraphe 6.