



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 AVRIL 2010

OBJET : **RÈGLES RELATIVES AUX COÛTS ATTRIBUABLES À UNE PÉRIODE DE CONSTRUCTION, RÉNOVATION OU TRANSFORMATION – ARTICLES 135.4 ET SUIVANTS DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**
N/📁 : **10-008644-001**

La présente est pour faire suite à votre demande du ***** dans laquelle vous nous soumettez des questions relativement à l'application des règles relatives aux coûts attribuables à une période de construction, rénovation ou transformation d'un immeuble locatif.

LES FAITS

Vous nous soumettez deux situations similaires où des particuliers propriétaires d'immeubles locatifs ont réalisé des travaux de rénovation à différents logements existants, ce qui a engendré pour ces logements des périodes d'inoccupation durant ces travaux.

Dans chacun des dossiers, les rapports de vérification indiquent que la totalité des dépenses réclamées par les particuliers à l'égard des années d'imposition visées ont été refusées et capitalisées au coût de l'immeuble au motif que les dépenses ont été encourues au cours d'une période de construction, de rénovation ou de transformation au sens de l'article 135.4 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3) [ci-après LI].

QUESTIONS

1. Est-ce que le terme « édifice » prévu à l'article 135.4 de la LI désigne la totalité de l'immeuble ou la partie utilisée de l'immeuble à des fins locatives seulement?

2. L'article 135.7 de la LI doit-il être interprété par le Ministère comme marquant simplement la fin des travaux ou doit-il être interprété *a contrario* afin de définir ce que constitue une période de construction, de rénovation ou de transformation?
3. En raison des travaux de rénovation, est-ce que l'article 135.4 de la LI s'applique :
 - a. lorsque plus de 10 % de l'immeuble n'est pas disponible pour la location ?
 - b. lorsque plus de 10 % de l'immeuble est vacant mais demeure disponible pour la location ?
 - c. lorsque un logement sur cinq n'est pas loué car il est utilisé pour relocaliser les locataires dont le logement est rénové ?

OPINION

En vertu de l'article 128 de la LI, un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens. L'article 129 de la LI prévoit, à son tour, que ces débours ou dépenses ne peuvent inclure un paiement ou un montant déboursé à titre de capital.

Par ailleurs, l'article 135.4 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire aucun montant, dans le calcul de son revenu, à l'égard d'une dépense encourue, autre qu'une dépense visée au paragraphe *a* de l'article 130 de la LI, si l'on peut raisonnablement considérer ce montant comme étant attribuable à la période de construction, de rénovation ou de transformation par le contribuable.

Donc, pour que les dispositions de l'article 135.4 de la LI s'appliquent, il doit s'agir d'une dépense par ailleurs déductible dans le calcul du revenu et non d'une dépense de nature capital.

De plus, l'article 135.7 de la LI prévoit que la période de construction, de rénovation ou de transformation débute au moment où les travaux commencent à être réalisés et se terminent au premier en date du jour où les travaux sont terminés ou du jour où 90 % de l'édifice est utilisé aux fins pour lesquelles il a été construit, rénové ou transformé.

Toutefois, l'article 157.14 de la LI constitue une exception à l'application de l'article 135.4 de la LI. Cette disposition prévoit que lorsque, en raison de l'article 135.4 de la LI, un montant ne pourrait être déduit par un contribuable à l'égard d'un débours ou d'une dépense relatif à un édifice, ce débours ou cette dépense pourrait être admissible en déduction dans le calcul du revenu du contribuable pour une année d'imposition jusqu'à concurrence du revenu du contribuable pour l'année provenant de la location de l'édifice.

Est-ce que le terme « édifice » prévu à l'article 135.4 de la LI désigne la totalité de l'immeuble ou la partie utilisée de l'immeuble à des fins locatives seulement ?

Nous sommes d'avis que le terme « édifice » désigne la partie utilisée de l'immeuble à des fins locatives seulement.

L'article 135.7 de la LI doit-il être interprété par le Ministère comme marquant simplement la fin des travaux ou doit-il être interprété *a contrario* afin de définir ce que constitue une période de construction, de rénovation ou de transformation ?

Position de la vérification

La vérification a interprété *a contrario* l'article 135.7 de la LI. Elle est d'avis que dès qu'un édifice n'est pas utilisé en totalité ou en quasi-totalité aux fins pour lesquelles il est destiné, en l'occurrence dans la situation présente de la location, il doit être considéré comme étant en période de construction, de rénovation ou de transformation. Cette position, selon elle, vient justifier la capitalisation des dépenses habituellement considérées comme des dépenses de nature courante, notamment les dépenses d'entretien et réparation, les impôts fonciers, les assurances et les frais d'intérêts.

Nous partageons la position de la vérification, sous réserve des commentaires suivants. À cet égard, nous avons déjà mentionné dans une lettre d'interprétation antérieure¹, 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 déclenche l'application des règles prévues aux articles 135.4 et 135.5 de la LI plutôt que l'ampleur même des travaux². 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

¹ Lettres d'interprétation 05-0102292-001, « Frais de soumission, frais initiaux et améliorations locatives » datées du 10 novembre 2005 et du 8 mars 2006.

² Plus de 10 % d'inutilisation.

nécessaire que l'immeuble soit retiré du marché pour entraîner l'application de l'article 135.4 de la LI.

De plus, cette position est conséquente avec le principe que l'on retrouve à l'article 157.14 de la LI à l'effet de permettre la déduction, jusqu'à concurrence du revenu locatif de l'immeuble, des coûts de rénovation qui normalement devraient être capitalisés en raison de l'article 135.4 de la LI.

Ainsi, lorsque des travaux de construction, de rénovation ou de transformation sont effectués, la période de construction, de rénovation ou de transformation est une période pendant laquelle la totalité ou la quasi-totalité de l'édifice n'est pas utilisé pour les fins pour lesquelles il est construit, rénové ou transformé.

En raison des travaux de rénovation, est-ce que l'article 135.4 de la LI s'applique :

- a. lorsque plus de 10 % de l'immeuble n'est pas disponible pour la location ?
- b. lorsque plus de 10 % de l'immeuble est vacant mais demeure disponible pour la location ?
- c. lorsque un logement sur cinq n'est pas loué car il est utilisé pour relocaliser les locataires dont le logement est rénové ?

Tout d'abord, nous comprenons qu'un immeuble est disponible pour la location lorsque, durant les travaux de rénovation, l'immeuble pourrait être loué et habité par des locataires. Ainsi, en réponse à ces questions, dans la mesure où l'ensemble des critères énoncés précédemment sont pris en considération et que le résultat n'est pas modifié, à savoir que plus de 10 % de l'immeuble n'est pas disponible pour la location en raison de travaux de rénovation, l'article 135.4 de la LI s'appliquerait de façon à capitaliser les coûts de rénovation. Toutefois, si des travaux de rénovation sont effectués mais que la totalité ou la quasi-totalité de l'immeuble demeure disponible pour la location, nous sommes d'avis que l'immeuble n'est pas en période de rénovation et ainsi, l'article 135.4 de la LI ne s'appliquerait pas pour capitaliser les coûts de rénovation.