



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 10 JANVIER 2012

OBJET : **DEMANDE D'INTERPRÉTATION SUR L'APPLICATION DU BULLETIN D'INTERPRÉTATION IMP. 128-14/R1, RÉPARTITION DES REVENUS ET DES DÉPENSES ENTRE L'ENTREPRISE D'UN PHARMACIEN ET L'ENTREPRISE DE LA SOCIÉTÉ COMMERCIALE DE CELUI-CI : AVANTAGE RELIÉ À L'ACHALANDAGE**
N/📁 : **11-013602-001**

La présente a pour but ***** de répondre aux questions relatives à l'application des paragraphes 8 à 14 du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1¹ relativement à l'avantage relié à l'achalandage.

Première question

Le principal achalandage d'une entreprise est sa clientèle qui peut intéresser un successeur. Pour une pharmacie, vous mentionnez que la clientèle appartient au pharmacien et non au commerce, mais qu'il peut exister des situations où le commerce procure d'autres avantages à la pharmacie. Vous nous demandez si le but de la section du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1 relatif à l'avantage relié à l'achalandage, soit les paragraphes 8 à 11, est d'exiger que l'entreprise fasse la démonstration qu'elle vit une situation particulière avant de calculer une dépense représentant un avantage pour le pharmacien.

Réponse

Les paragraphes 8 à 11 du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1 ne sont pas d'application automatique. Plus précisément, aux paragraphes 10 et 11, on prévoit qu'il s'agit d'une question de fait que de déterminer si un avantage existe réellement selon les circonstances propres à chaque situation. Il s'agit donc d'analyser chaque situation afin d'obtenir la preuve qu'un avantage existe. De plus, nous réitérons qu'il doit y avoir une convention écrite entre la société commerciale et le pharmacien pour permettre la reconnaissance de l'avantage relié à l'achalandage.

¹ Daté du 30 juin 2009.

Comme la plupart des autres industries, l'industrie pharmaceutique est en constante évolution. Ainsi, certains services rendus par le pharmacien peuvent n'avoir aucun lien avec la décision d'exploiter sous une bannière ou non, par exemple les ventes dont l'origine provient des ordonnances qui sont livrées à un centre de soins de longue durée pour les personnes âgées en perte d'autonomie. On constate donc que l'avantage qui découle du fait que les activités du pharmacien sont intégrées à une autre entité, en l'occurrence la société commerciale, n'est pas toujours présent selon les services qui sont rendus par le pharmacien.

Deuxième question

L'exemple que vous avez soumis est le suivant : une société commerciale, propriété de deux pharmaciens non liés détenant chacun 50 % des actions émises, et une société de personnes composée des mêmes individus à 50 % chacun, laquelle est propriétaire de la pharmacie.

Au paragraphe 12 du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1, on mentionne : « Lorsqu'une société commerciale qui exploite une entreprise loue une partie de l'espace qu'elle utilise à un pharmacien avec qui elle n'entretient aucun lien de dépendance [...] ». Vous nous demandez quel est le sens de l'expression « n'entretient aucun lien de dépendance ». Vous désirez savoir s'il s'agit d'une analyse qui doit se faire individu par individu ou s'il s'agit plutôt de l'application de l'article 18 de la Loi sur les impôts (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI ».

Réponse

L'expression « lien de dépendance » est définie à l'article 18 de la LI et est fonction des faits propres à une situation particulière donnée. Ainsi, dans le contexte que vous nous présentez, la société commerciale et la société de personnes auraient entre elles un lien de dépendance compte tenu que les deux entités sont contrôlées par le même groupe de personnes.

Troisième question

Vous nous présentez ***** la situation du propriétaire d'un immeuble qui le loue à une autre société non liée, cette dernière relouant par la suite le même local au propriétaire de l'immeuble. Vous nous demandez si le calcul de l'achalandage montré dans ***** est acceptable dans le cadre des paragraphes 12 à 14 du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1. Vous précisez que dans ce dossier, le contribuable n'avait pas demandé ce montant dans sa déclaration de revenus originale. Il désire ajouter ce montant suite à la vérification de sa déclaration même s'il s'agit seulement d'une écriture de fin d'année.

Vous nous demandez si l'on accepte un montant de dépense supplémentaire pour la pharmacie, ce montant devient-il un revenu pour la société commerciale selon l'article 80 de la LI et le contribuable aurait-il pu calculer des frais de gestion sur ce montant?

Réponse

On comprend que l'entente intervenue entre le contribuable, *****, et ***** a pour but de montrer la juste valeur marchande (JVM) du loyer qui aurait été convenue entre des parties n'ayant aucun lien de dépendance². Cependant, le fait d'avoir loué la bâtisse puis d'être devenu par la suite le locataire des lieux ne nous semble pas être une preuve que le prix payé soit représentatif de la JVM du loyer qui aurait été normalement convenue entre des parties sans lien de dépendance. Une recherche permettant de comparer le prix payé avec celui qui correspond au prix moyen de location dans le secteur où se situe l'emplacement où le contribuable exerce ses activités devrait être effectuée.

Par ailleurs, les calculs présentés dans ***** devraient être revus en considérant certains éléments, dont :

- Toutes les dépenses relatives à la bâtisse et qui sont payées par la société commerciale peuvent faire l'objet d'une majoration (honoraires de gestion) pour tenir compte du fait qu'elles ont été payées par la société commerciale. Dans votre exemple, le montant total de ces dépenses s'élève à ***** \$.
- La proportion des dépenses qui sont attribuables à l'entreprise du pharmacien ne peut être supérieure à la superficie occupée par l'entreprise du pharmacien et seule cette partie des dépenses peut faire l'objet d'honoraires de gestion³. Dans votre exemple, la partie des dépenses relatives à la superficie occupée par le pharmacien correspond à ***** % de ***** \$, soit ***** \$. Les honoraires de gestion s'élèveraient donc au maximum à ***** \$ (***** % de ***** \$).
- Si, dans la situation particulière donnée, nous sommes d'avis qu'un avantage existe en faveur de l'entreprise du pharmacien, la méthode de calcul de cet avantage qui correspondrait à la valeur maximale de l'achalandage qui pourrait être considérée est la suivante :

$$\left(\text{LCN} \times \frac{\text{CAph}}{\text{CAph} + \text{CAsc}} \right) - (\text{Lph} + \text{fg})$$

² *****, on constate que le contribuable est propriétaire de l'immeuble et qu'il devient par la suite le locataire ultime des lieux.

³ Dans le contexte où le prix du loyer est établi en partie selon la superficie (nombre de pieds carrés occupés) et en partie en fonction des ventes réalisées à partir des lieux loués (ce qui comprendrait les ventes de la société commerciale et celles du pharmacien), il semblerait raisonnable que la partie du loyer versée selon le niveau des ventes fasse l'objet d'une répartition selon les ventes réalisées par chacune des deux entreprises, en conformité avec le paragraphe 4 du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1.

- LCN : loyer commercial net⁴ établi entre la société commerciale et un tiers non lié;
- CAph : chiffre d'affaires ajusté⁵ de la pharmacie;
- CAsc : chiffre d'affaires de la société commerciale;
- Lph : loyer payé par la pharmacie à la société commerciale liée⁶;
- fg : frais de gestion sur le loyer payé par la pharmacie à la société commerciale.

En conformité avec le paragraphe 13 du bulletin d'interprétation IMP. 128-14/R1, la base du calcul de l'avantage relatif à l'achalandage est toujours fonction du prix du loyer commercial établi entre deux personnes sans lien de dépendance, soit sa JVM. La JVM du loyer est celle applicable à une situation précise donnée et doit être établie selon la situation géographique, la réalité structurelle et la concurrence qui est relative à chaque situation. De plus, compte tenu que l'objectif est de déterminer si le prix du loyer reflète la réalité économique, soit le prix qui aurait été convenu entre des personnes n'ayant aucun lien de dépendance, l'exercice est pertinent dans le contexte où il existe un lien de dépendance entre les parties. La formule proposée permet que cette valeur maximale de l'avantage relié à l'achalandage ne puisse excéder un pourcentage de la JVM dudit loyer commercial. Par ailleurs, on comprend que le montant total admissible en dépense pour le pharmacien à l'égard du loyer et de l'avantage relatif à l'achalandage ne peut dépasser le montant réel de ce loyer⁷.

⁴ Le loyer commercial net (LCN) est le loyer payé par la société commerciale à un tiers non lié seulement pour la partie du montant qui constitue le loyer de base brut, soit celui net des dépenses accessoires comme l'électricité, le chauffage, l'entretien, etc.

Voir : <http://bailcommercial.notaire-direct.com/Services/service/hub/BailCommercial/id/37.html> où l'on explique certaines particularités des baux commerciaux, dont :

« On comprend qu'un bail commercial peut être de type brut ou net. Le bail brut est surtout utilisé pour des petits locaux commerciaux. On l'assimile souvent à un bail de nature résidentielle où le locataire ne verse qu'un paiement mensuel au locateur.

Le bail de type net peut comprendre jusqu'à quatre fois l'expression « net » ainsi :

- le bail net comprend un loyer de base périodique auquel s'ajoute la part proportionnelle du locataire pour les dépenses d'exploitation;
- le bail net net comprend en plus les grosses réparations;
- les auteurs ne s'entendent pas sur les définitions des baux net net net et net net net net, mais plus il y a de « net », plus les dépenses payables par le locataire augmentent.

Le loyer est fixe ou variable. Pour les petits locaux commerciaux le loyer est généralement fixe. Pour la plupart des baux commerciaux, il y a un loyer de base perçu mensuellement, selon la superficie louée. ».

⁵ Le chiffre d'affaires ajusté de la pharmacie (CAph) est le chiffre d'affaires de la pharmacie moins les ventes qui ne créent aucun achalandage au commerce. Ainsi, les ventes que l'on ne doit pas considérer dans le chiffre d'affaires de la pharmacie sont celles qui sont conclues avec un client qui n'a pas à se rendre en personne sur les lieux du commerce, comme par exemple les ventes par livraison à un centre de soins de longue durée.

⁶ S'il y a lieu, on ne doit considérer que la partie du montant relatif au loyer de base brut, soit celui net des dépenses accessoires incluses dans le prix de location, afin d'assurer une corrélation avec le montant considéré dans la première partie de la formule.

⁷ Cette formule sera intégrée dans une prochaine version du bulletin d'interprétation précité.

En ce qui a trait à la réclamation d'une dépense qui n'a pas été demandée lors de la production originale d'une déclaration de revenus, nous sommes d'avis qu'un contribuable peut modifier une déclaration produite dans la mesure où l'année à laquelle se rapporte cette déclaration n'est pas prescrite⁸. En conséquence de l'acceptation de la déduction de la dépense pour le pharmacien, ce montant devient effectivement un revenu pour la société commerciale. Le montant relatif à l'achalandage ne peut toutefois faire l'objet d'honoraires de gestion.

⁸ Voir à cet effet les bulletins d'interprétation IMP. 1051-1\R3, *Remboursement d'impôt, d'intérêt ou de pénalité* (31 août 2000), IMP. 1010-3/R2, *Calcul du délai de prescription* (31 août 1995) et IMP. 1010-2/R3, *Renonciation à l'application des délais prévus aux sous-paragraphes a, a.0.1 et a.1 du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi sur les impôts* (30 septembre 1994).