



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 3 FÉVRIER 2016

OBJET : **APPLICATION DE L'ARTICLE 135.4 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**
N/RÉF. : 14-021356-001

La présente représente notre opinion concernant l'application de l'article 135.4 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », plus particulièrement lorsque des travaux de rénovation sont effectués sur des immeubles locatifs.

CONTEXTE

Au cours des dernières années, plusieurs jugements ont été défavorables à Revenu Québec¹ quant à l'application de l'article 135.4 de la LI, à l'égard de la non-déductibilité des dépenses engagées pour des travaux de rénovation effectués sur des immeubles locatifs.

De façon sommaire, Revenu Québec applique historiquement cet article à l'ensemble des dépenses de rénovation, plutôt qu'aux seuls frais accessoires engagés pendant la période de rénovation.

Essentiellement, l'article 135.4 de la LI vise les dépenses engagées par un contribuable à l'égard d'un édifice durant une période de « construction », « rénovation » ou « transformation » de cet édifice et se rapportant à cette « construction », « rénovation » ou « transformation ». Selon des interprétations fédérales², il ne faut pas confondre les dépenses de « rénovation » avec des dépenses « d'entretien » ou de « réparation » lesquelles ne sont pas soumises à l'application du paragraphe 18(3.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1, (5^e suppl.)) (article 135.4 de la LI), ci-après désignée « LIR »³.

¹ Il convient de noter que la presque totalité de ces causes a été entendue à la Division des petites créances.

² Agence du revenu du Canada (ARC), Interprétations techniques 2003-0001597, *Frais accessoires* (9 avril 2003) et 2009-0329971C6, *Dépenses liées à la construction* (9 octobre 2009).

³ ARC, Interprétation technique 9426975, *Deductibility of Tenant Improvements* (8 novembre 1994), *Morris v. The Queen*, [2014] TCC 142.

Au moment de l'adoption de l'article 135.4 de la LI, l'intention du législateur était de s'harmoniser au paragraphe 18(3.1) de la LIR, donc de limiter son application aux frais accessoires (« *soft costs* ») engagés lors de la construction, de la rénovation ou de la transformation d'un édifice.

À la suite du jugement *Goyer*⁴, Revenu Québec a appliqué l'article 135.4 de la LI en tenant compte des changements provoqués par ce jugement. Étant donné que l'application des principes dégagés dans l'arrêt *Goyer* aux situations visées par l'article 135.4 de la LI risquait d'occasionner l'étrange situation où un contribuable serait tenu de capitaliser tous ses frais accessoires, mais pourrait déduire en entier l'essentiel de ses dépenses de rénovation, Revenu Québec a, dès 1988, décidé d'appliquer l'article 135.4 de la LI dans sa pleine mesure⁵.

Il est à noter que le jugement *Goyer* a été rendu par la Cour d'appel du Québec et qu'il ne s'applique qu'au Québec. Cependant, on constate que depuis 1999, certains jugements rendus en Cour canadienne de l'impôt font référence au jugement *Goyer*. Ainsi, tant dans la fiscalité québécoise que fédérale, une dépense constituerait une dépense de nature courante déductible dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens d'un contribuable tant qu'elle n'améliore pas le bien (rénovation) et qu'elle ne produit pas un bien en capital nouveau⁶.

OPINION

En réponse aux nombreux jugements défavorables rendus, vous trouverez ci-après la démarche que Revenu Québec devrait dorénavant privilégier dans le cadre de l'application de l'article 135.4 de la LI.

L'article 135.4 de la LI s'applique notamment aux dépenses engagées au cours d'une période de rénovation et qui se rattachent à cette rénovation. La question de savoir si les travaux constituent une rénovation demeure une question de fait qui doit être analysée en fonction des circonstances propres à chaque situation. Cependant, une rénovation implique

⁴ *Goyer c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, [1987] R.J.Q. 988 (C.A.).

⁵ « Table ronde sur la fiscalité provinciale » dans *Congrès 1994*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1994, Q. 4.1.

⁶ *Marklib Investment II-A Ltd c. R.*, [2000] D.T.C 1413, *Jacques c. R.*, [2003] 3 C.T.C. 2673, *Brunet c. R.*, [2003] 2 C.T.C. 2020, *Lewin c. R.*, [2008] CCI 618, *Bishop c. R.*, [2009] CCI 323 (conf. 2010 CAF 137), *Palangio c. R.*, [2012] CCI 405 (conf. 2013 CAF 268).

des travaux qui vont au-delà d'une simple réparation ou entretien⁷. Des travaux d'entretien ou de réparation ont principalement pour but de maintenir le bien en bon état pour ainsi en maintenir son potentiel de service. Les travaux de rénovation, quant à eux, ont pour effet d'apporter une amélioration significative au bien afin d'en augmenter le potentiel.

Le potentiel d'un bien est accru notamment dans les cas suivants :

- a) lorsque la capacité de production physique ou de service de l'immobilisation est augmentée par rapport à ce qu'elle était avant que la dépense ne soit engagée;
- b) lorsque les frais d'exploitation y afférents sont réduits;
- c) lorsque la durée de vie ou la durée de vie utile du bien est prolongée;
- d) lorsque la qualité des extrants est améliorée (les extrants sont les biens ou les services produits par ou avec le bien)⁸.

De façon générale, les travaux de rénovation à un immeuble seraient considérés comme tels si les dépenses engagées sont de nature capitale au sens de l'article 130 de la LI.

En conséquence, dans un contexte de rénovation d'immeubles locatifs, les dépenses possiblement assujetties à l'article 135.4 de la LI correspondraient aux seuls frais accessoires⁹ engagés durant cette période de rénovation et se rapportant à cette rénovation, dans la mesure où les autres conditions prévues à l'article 135.4 de la LI sont satisfaites.

Cette démarche est d'ailleurs conforme avec celle exercée par l'ARC, où aux fins de l'application du paragraphe 18(3.1) de la LIR, la « rénovation » engloberait uniquement des activités qui entraîneraient des dépenses de nature capitale déterminées selon les

⁷ L'entretien signifie « action de maintenir en bon état » et la réparation signifie « action de réparer ce qui est endommagé », Marie-Éva DE VILLIERS, Multi Dictionnaire de la langue française, Éditions Québec Amérique, Montréal, 2009. Ces définitions sont reprises dans le bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3, *Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation* (29 décembre 2011), paragraphe 15.

⁸ Bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3, *ibid.*, paragraphe 10.

⁹ Les frais accessoires peuvent comprendre les frais d'intérêts, les honoraires professionnels (légaux et comptables) ainsi que les primes d'assurance et les frais d'électricité, dans la mesure où ces frais sont attribuables à la période de rénovation et se rattachent à cette rénovation. Les frais accessoires attribuables à la période de rénovation et se rapportant à la propriété du terrain sous-jacent ou contigu à l'immeuble comprennent notamment les taxes foncières.

critères généraux¹⁰ et que les dépenses de nature courante ne seraient pas liées à des activités de rénovation, mais plutôt à des activités d'entretien ou de réparation¹¹. Par conséquent, l'application du paragraphe 18(3.1) de la LIR se trouve circonscrite aux « frais accessoires ».

Cette nouvelle position de Revenu Québec s'appliquerait pour l'année en cours et les années subséquentes.

Cette nouvelle position s'appliquerait également à l'égard d'une année d'imposition antérieure, dans les situations suivantes :

- a) lorsqu'il s'agit d'une année d'imposition à l'égard de laquelle une opposition ou un appel est déjà valablement logé à la date où la nouvelle position s'applique;
- b) lorsqu'une cotisation est déjà délivrée à la date où la nouvelle position s'applique, mais que le délai pour loger une opposition ou un appel n'est pas encore expiré et qu'une demande de modification est demandée dans le délai légal pour loger une opposition ou un appel;
- c) lorsqu'une cotisation doit être délivrée pour l'année d'imposition antérieure, parce qu'à la date où la nouvelle position s'applique, le contribuable a transmis sa déclaration de revenus, et elle n'a pas encore fait l'objet d'une cotisation.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.

¹⁰ C. Brian Darling et Ted Harris, « Réunion-débat de Revenu Canada » in Creative Tax Planning for Real Estate Transactions – Beyond Tax Reform and Into the 1990s, 1989, Corporate Management Tax Conference, Toronto, Canadian Tax Foundation, 8 :1, Interprétations fédérales 9426975 *Deductibility of Tenant improvements*, 8 novembre 1994, 2003-0001597 *Frais accessoires*, 9 avril 2003 et ARC, Bulletin d'interprétation IT-128R *Déduction pour amortissement – Biens amortissables* (21 mai 1985).

¹¹ *Ibid.*