



Québec, le 2 avril 2015

Objet : Revenu d'une société provenant d'une entreprise
admissible – Article 771.1.1 de la Loi sur les impôts
N/Réf. : 14-023999-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation *****
concernant la qualification des revenus d'une société pour l'application de
l'article 771.1.1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée
« LI ».

FAITS

Notre compréhension des faits que vous nous avez soumis est la suivante.

- La copropriété A, dont les copropriétaires sont des particuliers, est une résidence privée pour aînés autonomes et semi-autonomes et offre les services suivants : soins, repas, stationnement et buanderie.
- Les copropriétaires emploient 46 employés, dont 37 à temps plein et 9 à temps partiel.
- Les services de repas sont rendus via un tiers, soit la société B, par suite d'une entente entre la société B et les copropriétaires.
- Les services de téléphonie et câblodistribution de la résidence sont rendus par la société C, par suite d'une entente entre la société C et les copropriétaires.
- En plus de ces services, les copropriétaires louent cinq espaces commerciaux compris dans la copropriété à des locataires qui offrent les services suivants : caisse, denturologiste, dépanneur, salon de coiffure et pharmacie.

QUESTION

Dans l'éventualité où la copropriété A, exploitée par les copropriétaires, était transférée à la société A, est-ce que le revenu de cette dernière se qualifierait à titre de revenu provenant d'une entreprise admissible pour l'application de l'article 771.1.1 de la LI?

OPINION

Avant de déterminer si le revenu de la société A constitue du revenu d'entreprise admissible, il faut d'abord déterminer si ce revenu se qualifie à titre de revenu d'entreprise ou de revenu de bien ou encore, si ces deux sources de revenus coexistent.

Revenu d'entreprise ou revenu de bien

La distinction entre un revenu tiré d'une entreprise et un revenu provenant d'un bien doit être effectuée à la lumière des faits entourant chaque situation. Considérant les informations que vous nous avez fournies, nous pouvons vous formuler les commentaires généraux suivants, qui, nous l'espérons, vous seront utiles.

En matière immobilière, c'est habituellement la somme et l'ampleur des services offerts qui déterminent si le revenu tiré d'un immeuble constitue un revenu d'entreprise ou un revenu de bien¹, et il importe peu que les services offerts soient fournis par son exploitant ou par des sous-contractants de l'exploitant².

¹ a) Voir l'affaire *Walsh and Micay v. MNR.*, 65 DTC page 5293 (Cour de l'Échiquier), et plus particulièrement à la page 5296 où il est dit :

« In my view, *prima facie* the perception of rents as land owner is not the conduct of a business, but cases can arise where the extent of the various services provided by the landlord under the terms of a leasing contract and the time and labour devoted by him are such that the rental paid by the tenant **can be regarded as in a substantial measure payment for such services as well as for the use of the property and the interrelation of the use of the premises with the use of such services may be so extensive that the whole sum could readily be regarded not as mere rental of property, but as true receipts of a business of providing apartment suites and services to tenants.** It is a question of fact as to what point mere ownership of real property and the letting thereof has passed into commercial enterprise and administration. ».

b) Voir aussi la position fédérale décrite au paragraphe 6 du Bulletin d'interprétation IT-434R, « Location de biens immeubles par un particulier » (30 avril 1982); position qui est conforme à la jurisprudence en la matière.

² *ESG Holdings Ltd v. The Queen*, 76 DTC 6158 (Cour d'appel fédérale).

Ainsi, en ce qui a trait aux revenus découlant des activités de location de résidences pour personnes âgées, nous sommes d'avis que les services offerts par la société A au titre des repas, des soins, du stationnement et de la buanderie, lesquels nécessitent l'emploi de 46 employés (37 à temps plein et 9 à temps partiel) tendent à démontrer qu'il s'agit d'un revenu tiré d'une entreprise. Plus les services offerts aux résidents seront nombreux, plus il sera facile de démontrer qu'il s'agit d'un revenu tiré d'une entreprise.

D'autre part, l'absence d'indice nous permettant de croire que les services offerts aux locataires commerciaux vont au-delà des services de base normalement offerts dans un contrat de location, nous amène généralement à conclure que les activités de location des cinq espaces commerciaux constituent un revenu de bien.

Revenu tiré d'un bien constituant du revenu d'entreprise admissible

Comme la société A exploiterait une entreprise en regard de la location de la résidence pour aînés, nous sommes d'avis qu'elle exploiterait une « entreprise admissible »³ et que le revenu produit par cette entreprise constituerait un revenu provenant de cette entreprise admissible.

Cela dit, nous devons maintenant déterminer si le revenu tiré de bien découlant de la location d'espaces commerciaux peut tomber dans l'un ou l'autre des élargissements prévus à l'article 771.1.1 de la LI.

Selon cet article, le revenu qu'une société tire d'une entreprise admissible exploitée pendant une année d'imposition donnée comprend non seulement le revenu d'entreprise pendant l'année, mais aussi tout revenu :

- qui se rapporte, directement ou de manière accessoire, à cette entreprise; ou
- qui provient d'un bien utilisé ou détenu principalement en vue de tirer un revenu de cette entreprise.

Pour déterminer si le revenu de biens découlant de la location d'espaces commerciaux peut constituer un revenu provenant d'une entreprise admissible, il faut examiner l'ensemble des faits à la lumière des critères élaborés par la jurisprudence.

³ De façon générale, la notion d'« entreprise admissible » est définie comme une entreprise exploitée par une société, autre qu'une « entreprise de placement désignée » ou une « entreprise de services personnels » (article 771.1 de la LI).

À cet égard, la jurisprudence⁴ a établi que la question de savoir si un revenu constitue pour une société un revenu provenant d'une entreprise admissible qu'elle exploite, parce qu'il se rapporte directement ou de manière accessoire à l'entreprise admissible exploitée par elle, dépend, de façon générale, des liens existant entre le bien et l'exploitation de l'entreprise admissible⁵. En d'autres termes, il y a lieu d'évaluer le degré de dépendance financière entre le bien et l'entreprise admissible; l'exploitation de l'entreprise doit dépendre du bien en ce sens qu'on y a recours régulièrement ou à l'occasion ou qu'il sert de capital de soutien auquel on a recours au besoin pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise⁶.

Pour plus de précision, il convient de noter que l'utilisation des revenus de bien pour absorber une partie des coûts reliés à l'exploitation d'une entreprise admissible et ainsi augmenter la rentabilité de la société dans son ensemble n'est pas suffisante pour que le revenu de bien soit considéré comme un revenu accessoire à l'entreprise.

Quant au critère applicable pour déterminer s'il s'agit d'un revenu provenant d'un bien qui est utilisé ou détenu principalement en vue de tirer un revenu provenant d'une entreprise admissible, il faut se demander si ce bien a été utilisé ou

⁴ Voir le passage de la décision *Atlas industries Ltd. c. MNR*, 86 DTC 1756 (Cour canadienne de l'impôt) qui a été approuvé par la Cour fédérale dans la décision *McCutcheon Farms Limited c. The Queen*, 91 DTC 5047 et où l'on mentionne :

« Giving the words « incident to or pertains to an active business » their grammatical and ordinary sense, and bearing in mind their context, there must I think be a financial relationship of dependance of some substance between the property and the active business before the exclusion in paragraph 129(4.1)b) comes into play. The operations of the business ought to have some reliance on the property in the sense that recourse is had to it regularly or from time to time or that it exists as a back-up asset to be called on in support of those operations when the need arises. ».

Ce passage a également été repris pour l'application de l'article 771.1.1 de la LI dans les décisions suivantes : *Ébénisterie Alfredo c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2006 QCCA 437 (CanLII) et *Compagnie hydroélectrique Manicouagan c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [2004] RDFQ 1 (Cour d'appel du Québec).

⁵ À titre d'exemple, la location d'espaces excédentaires pourrait être considérée comme accessoire au revenu d'entreprise admissible lorsque la société loue ces espaces en attendant de les utiliser ultérieurement comme lieu d'affaires ou encore, la location d'immeuble en attendant de trouver un acheteur pour une société qui exploite une entreprise de construction et de vente d'immeubles. (*Alain H. Belzile v. Her Majesty*, 2004 DTC 2418).

⁶ Dans la cause *Supreme Theatres Ltd. c. The Queen*, 81 DTC 5136, la Section de première instance de la Cour fédérale a statué que le revenu de location obtenu en donnant en location la partie d'un bâtiment aménagée en salle de cinéma constituait un revenu provenant d'une entreprise exploitée activement, c'est-à-dire de l'activité d'entreprise normale de la société consistant à exploiter des salles de cinéma, tandis que le revenu de location obtenu en donnant en location une partie d'un terrain de stationnement ne constituait pas un tel revenu.

- 5 -

risqué dans l'entreprise⁷. On satisfait aux exigences minimales de ce critère si, par exemple, le retrait du bien avait un effet négatif sur les opérations de la société⁸.

Par conséquent, dans la mesure où l'on peut faire la démonstration qu'il existe un lien de dépendance financière entre les opérations locatives d'espaces commerciaux et l'entreprise d'hébergement de personnes âgées ou que l'absence de location d'espaces commerciaux a un effet négatif sur la santé financière de l'entreprise, le revenu découlant desdites opérations locatives pourrait être considéré comme du revenu d'entreprise admissible. Toutefois, les faits contenus dans votre demande sont insuffisants et il nous est impossible de conclure en ce sens.

Nous vous prions d'agréer, *****, nos salutations distinguées.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

⁷ *Compagnie hydroélectrique Manicouagan c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, supra note 5.

⁸ *Ensite c. La Reine* (1986) 2 RCS 509.