



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 21 DÉCEMBRE 2015

OBJET : **INDEMNITÉ DE FIN DE BAIL**
N/RÉF. : 15-027936-001

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation relative aux conséquences fiscales en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », résultant de la réception par le locateur d'un immeuble commercial, ci-après désigné « Locateur », d'une indemnité de fin de bail versée par son locataire, ci-après désigné « Locataire ».

Les faits

Deux sociétés, Locateur et Locataire, sont liées par un bail ***** depuis plusieurs années. Le dernier terme convenu entre les parties est le *****. Au début de l'année *****, Locataire informe Locateur de son intention de ne pas renouveler le bail à l'échéance. Par la suite, les parties signent une entente de fin de bail ***** réglant les divers aspects de la fin du bail, notamment la décontamination ***** et la remise en état ***** des biens immeubles loués, ceux-ci comprenant des *****, ci-après désignés « lieux loués ».

Ainsi, Locataire s'engage à exécuter les travaux de décontamination et à payer à Locateur un montant forfaitaire de ***** \$ à titre de paiement complet et final des dommages causés aux lieux loués par Locataire, et pour tous les montants dus par Locataire à Locateur en vertu du bail résultant de l'occupation des lieux par Locataire et, d'une manière générale, pour les travaux de remise en état des lieux loués. L'entente ne comporte aucune mention ou détail quant aux autres montants dus par Locataire à Locateur en vertu du bail. De plus, le préambule de l'entente ne réfère qu'à un engagement par Locataire de payer un montant forfaitaire pour la remise en état des lieux loués.

Par ailleurs, les parties précisent que l'entente ne constitue pas un aveu de responsabilité de leur part et que l'entente intervient pour acheter la paix et pour éviter des procédures judiciaires. Locateur précise qu'il n'est pas tenu d'exécuter les travaux de remise en état des lieux loués, lesquels relèvent de son entière discrétion.

Enfin, Locateur s'engage à libérer Locataire de ses obligations en vertu du bail dès que Locataire aura réalisé ses engagements en vertu de l'entente.

Votre question

Quel est le traitement fiscal applicable au montant de ***** \$ payé par Locataire à Locateur?

Notre interprétation

Les faits soumis ne nous permettent pas de répondre de façon précise à cette question. Nous vous fournissons ci-après des commentaires généraux à ce sujet.

Motifs

Selon le jugement de la majorité des juges de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Tsiaprailis*, rédigé par la juge Charron, les questions décisives, pour déterminer le traitement fiscal applicable à une indemnité reçue par un contribuable, sont les suivantes :

- 1) Que vise à remplacer le paiement? Et, si la réponse est suffisamment claire,
- 2) l'élément remplacé est-il imposable pour la personne qui bénéficie du paiement¹?

La détermination du traitement fiscal d'une indemnité reçue requiert de déterminer ce qu'elle vise à remplacer du point de vue du bénéficiaire². La réponse à cette question requiert plus que l'examen de l'entente en vertu de laquelle elle est versée. En effet, il est également nécessaire de savoir si l'activité locative de Locateur constitue une entreprise ou si elle génère plutôt un revenu de biens, il faut connaître l'importance de ce bail pour Locateur et savoir comment a été établi le montant de l'indemnité, ce qu'elle vise à compenser, que représente le montant de l'indemnité par rapport à celui du loyer

¹ *Tsiaprailis c. R.*, 2005 CSC 8 (Cour suprême du Canada), au paragraphe 15.

² *Tsiaprailis c. R.*, *id.*; *Mohawk Oil Co c. Canada*, 92 D.T.C. 6135 (Cour d'appel fédérale), au paragraphe 19.

payé par Locataire, si Locateur a trouvé un nouveau locataire rapidement et s'il a été nécessaire que Locateur procède à des travaux avant de relouer³.

L'examen de tous ces éléments conditionne le traitement fiscal applicable. Ainsi, les faits peuvent confirmer que l'indemnité remplace un revenu locatif additionnel pour Locateur, notamment parce qu'elle peut l'utiliser à sa discrétion et que sa réception est inextricablement liée à la dimension économique de son activité productrice de revenu, dont elle est un corollaire nécessaire⁴. Locateur doit alors inclure le montant de l'indemnité dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens en vertu de l'article 80 de la LI ou en vertu du paragraphe *w* de l'article 87 de la LI, si les conditions prévues à ce paragraphe sont remplies⁵.

Lorsque l'indemnité ne peut être qualifiée de revenu, elle peut constituer un montant en immobilisation incorporelle pour le bénéficiaire, notamment si les faits révèlent qu'elle est reçue à titre de dédommagement pour la destruction de la structure génératrice de revenus de Locateur⁶. Si elle est versée pour compenser les dommages causés par Locataire aux lieux loués, elle constitue alors le produit d'aliénation d'un bien en immobilisation⁷.

S'il s'avère que l'indemnité constitue un montant en immobilisation incorporelle, Locateur doit inclure, dans le calcul de son revenu, soit 50 % du montant de l'indemnité⁸ dans le calcul de son revenu d'entreprise, en vertu des articles 105 et 107⁹ de la LI, soit un gain en capital si Locateur fait le choix prévu à l'article 105.2.1 de la LI.

³ Par exemple, la correspondance entre les parties ou leurs procureurs dans le cadre de la négociation du montant de l'indemnité est pertinente. Voir à ce sujet : *Mohawk Oil Co c. Canada*, 92 D.T.C. 6135 (Cour d'appel fédérale), au paragraphe 19; *Tsiaprailis, id.*, aux paragraphes 15, 21 à 29.

⁴ *Ikea v. R.*, [1994] 1 C.T.C. 2140 (CCI), conf. par *Ikea Limited c. R.*, [1998] 1 R.C.S. 196; *Morguard Corp c. R.*, 2012 CCI 55; confirmé par 2012 CAF 306; permission d'en appeler refusée par la CSC : 2013 CarswellNat 1135.

⁵ Locateur peut faire le choix prévu à l'article 87.4 de la LI si les conditions prévues à cet article sont remplies.

⁶ Agence du revenu du Canada; Bulletin d'interprétation IT-365 (Archivé), « Dommages-intérêts, indemnités et recettes semblables » (8 mai 1987), paragraphes 8 et 9.

⁷ Article 251, sous-paragraphe vi du paragraphe *f* de l'article 93 de la LI.

⁸ Puisque le coût d'acquisition d'une telle immobilisation incorporelle serait nul.

⁹ Paragraphe *b* du 2^e alinéa de l'article 107 de la LI. Un gain en capital ne peut alors en résulter : article 233 de la LI.