



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 16 JANVIER 2018

OBJET : ***** – AMÉLIORATIONS LOCATIVES – CATÉGORIE FISCALE
N/RÉF. : 16-034267-001

La présente est pour faire suite à votre demande ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard de travaux effectués sur un immeuble loué.

FAITS

Vous nous avez présenté les faits suivants :

1. Société A est une société qui exploite *****.
2. Cette société a été acquise par Société B en *****.
3. De ***** à *****, Société A a procédé à une expansion de ses activités en ouvrant ***** nouveaux ***** à grande surface, en plus des ***** qui étaient déjà en activité avant son acquisition par Société B.
4. L'ouverture des ***** nouveaux magasins s'est effectuée conformément aux étapes suivantes :
 - a. Une société affiliée à Société B, ***** , ci-après désignée « Société C », entre en contact avec un propriétaire-promoteur d'un site pour ériger une enveloppe ou « coquille vide » qui abritera le futur magasin. Les coûts de construction pour ériger cette coquille vide sont d'environ ***** \$ et sont

à la charge du propriétaire-promoteur. Il s'agit de travaux de base qui vont s'échelonner sur une période d'environ ***** et qui consistent principalement à creuser les fondations, à monter les murs, le toit et les plafonds extérieurs.

- b. Lorsque la construction de la coquille est terminée, le propriétaire-promoteur procède à la location à long terme de cette coquille vide à Société C en vertu d'un bail, ci-après désigné « Bail ». Le Bail est d'une durée variant entre 15 et 20 ans.
- c. Dans le cadre de ce Bail, Société C s'engage à effectuer les travaux nécessaires à l'intérieur de la coquille vide en vue de l'exploitation de *****.
- d. Une fois le Bail conclu entre le propriétaire-promoteur et Société C, cette dernière conclut un sous-bail avec Société A, ci-après désigné « Sous-Bail ». La durée du Sous-Bail varie de 2 à 5 ans.
- e. Dans le cadre du Sous-Bail, Société A sous-loue les lieux loués en vue de l'exploitation d'un magasin sous la bannière de Société A et s'engage à exécuter les travaux prévus dans le cadre du Bail conclu entre le propriétaire-promoteur et Société C. La période de construction est d'une durée d'environ *****. Il s'agit de travaux de structure touchant les plafonds et les murs intérieurs, des travaux d'électricité, de plomberie, de chauffage et de ventilation.
- f. Société A inclut les coûts des travaux à la catégorie 13 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI », et les amortit sur 5 ans compte tenu du fait que le terme du Sous-Bail est de moins de 5 ans, conformément à l'article 130R27 du RI.

QUESTION

Dans quelle catégorie de l'annexe B du RI doivent être inclus les coûts engagés par Société A pour effectuer des travaux sur une structure louée en vue de l'exploitation de *****?

OPINION

De façon générale, la classification d'un bien pour les fins d'amortissement est principalement une question de fait qui dépend de la nature et des caractéristiques propres à chaque bien.

En vertu de la LI, un bien amortissable d'un contribuable représente un bien « acquis » par le contribuable à l'égard duquel une déduction a été accordée à ce dernier ou pourrait l'être, « s'il était propriétaire du bien » à la fin de l'année, aux termes du paragraphe *a* de l'article 130 de la LI dans le calcul de son revenu pour cette année d'imposition ou pour une année d'imposition antérieure.

Des règles particulières concernant l'amortissement existent lorsqu'un contribuable détient une tenure à bail à l'égard d'un bien. Une tenure à bail constitue le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué. Une sous-location constitue également une tenure à bail. Cependant, un bien amortissable relatif à une tenure à bail n'est pas acquis tant qu'un coût en capital n'est pas engagé à l'égard du bien en question¹.

L'article 130R26 du RI prévoit que le coût en capital d'une tenure à bail est généralement compris dans la catégorie 13 de l'annexe B du RI et représente le montant qu'un locataire dépense à titre de capital pour des améliorations ou des modifications à un bien loué. Toutefois, la catégorie 13 de l'annexe B du RI ne comprend pas une tenure à bail comprise dans une autre catégorie en vertu de l'article 130R33 du RI. Cet article prévoit que lorsqu'un contribuable détient une tenure à bail, la mention dans l'annexe B d'un bien qui est un édifice ou autre structure comprend aussi cette tenure à bail, dans la mesure où il l'a acquise en raison du fait qu'il a procédé à une opération visée notamment au paragraphe *c* de l'article 130R26 du RI, c'est-à-dire lorsqu'il a apporté une modification à un édifice ou autre structure loué qui en change substantiellement la nature.

Il n'existe pas de règles sur ce qui constitue une modification qui change substantiellement la nature du bien. Il s'agit d'une question de fait qui doit être déterminée en fonction des circonstances propres à chaque situation. L'Agence du revenu du Canada (ARC) a publié certains éléments pouvant servir de guide :

¹ Agence du revenu du Canada, bulletin d'interprétation IT-464R « Déduction pour amortissement – Tenure à bail » (25 octobre 1985), paragraphe 3, auquel nous souscrivons.

-
- a) la transformation par un locataire d'une pièce en un bureau ou en deux pièces ne constitue un changement de ce genre;
 - b) une nouvelle devanture de magasin ne constitue pas en soi un tel changement; mais
 - c) la transformation par un locataire d'une maison en deux logements (duplex), en maison de rapport, en bureaux ou en magasins constitue un tel changement².

Par ailleurs, lorsque des rénovations majeures sont apportées à un immeuble dont la destination et la dimension demeurent les mêmes, par exemple un restaurant, nous sommes d'avis que les travaux n'ont pas eu pour effet de changer substantiellement la nature du bien³.

Nous comprenons des faits soumis que Société A a réalisé les travaux requis en vertu du Bail conclu entre Société C et le propriétaire-promoteur. Ces travaux ont consisté à transformer une coquille vide en vue de l'exploitation de *****. Ceci étant, nous sommes d'avis que les travaux effectués par Société A pourraient être visés au paragraphe c du premier alinéa de l'article 130R26 du RI auquel cas le coût en capital de la tenure à bail ne serait pas inclus dans la catégorie 13 de l'annexe B du RI, mais serait plutôt inclus dans la catégorie 1, en raison de l'application de l'article 130R33 du RI⁴.

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

² *Ibid.* paragraphe 21.

³ ARC, Interprétation technique 2005-0114681E5, « Purchase of a business » (8 mars 2005).

⁴ *McTavish Business College Ltd v. MNR*, 57 DTC 141 (TAB).