



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

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

**DATE** : LE 14 FÉVRIER 2017

**OBJET** : **DÉPENSES COURANTES OU EN CAPITAL – RECHERCHE D'UN LOCAL  
N/RÉF. : 16-035803-001**

---

Nous donnons suite à votre demande \*\*\*\*\* concernant la qualification, pour l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », de certaines dépenses relatives à la recherche d'un local.

## Faits

1. La contribuable est une société incorporée.
2. Elle effectue des recherches en vue de trouver un local à louer afin d'y exploiter \*\*\*\*\*.
3. Pour cela, elle engage divers frais professionnels, notamment des frais d'avocats, des frais comptables et des frais d'architectes.
4. Ces dépenses sont engagées en vue de réaliser une étude de faisabilité du projet, pour obtenir une franchise, de même que pour compléter l'aménagement du local.
5. Au moment où la société effectue les recherches pour trouver un local, elle n'exploite pas encore d'entreprise.
6. Il est prévu que l'exploitation de l'entreprise débute lorsque le local sera trouvé, et que les travaux d'aménagement nécessaires seront complétés.

## Question

Doit-on considérer les honoraires professionnels relatifs à la recherche du local, soit les frais pour l'étude de faisabilité, la franchise et les améliorations locatives, comme des dépenses courantes ou faudrait-il plutôt capitaliser ces frais dans le coût des biens s'y rapportant?

---

## Opinion

Afin d'être déductible, une dépense doit rencontrer certains critères. Selon l'article 128 de la LI, le contribuable ne peut déduire une dépense que si l'on peut raisonnablement considérer que celle-ci est engagée en vue de gagner un revenu d'une entreprise ou d'un bien, dans la mesure où la déductibilité de cette dépense n'est pas autrement interdite par une autre disposition de la Loi. La dépense doit, par ailleurs, être raisonnable selon les circonstances<sup>1</sup>. L'article 129 de la LI précise que les dépenses déductibles ne peuvent inclure un montant à titre de capital, sauf dans la mesure où cette déduction est permise par la Partie I de la LI. Une dépense à titre de capital peut être déductible si elle est incluse dans le montant prescrit du coût en capital d'un bien<sup>2</sup> ou dans le montant des immobilisations incorporelles du contribuable<sup>3</sup>. La distinction entre une dépense courante et une dépense de nature capital est donc primordiale afin de déterminer le traitement applicable pour une dépense particulière.

Ces termes ne sont pas définis dans la LI, il faut donc s'en remettre notamment à l'interprétation qui en est faite par les tribunaux<sup>4</sup>. Une étude de la jurisprudence nous permet de recenser certains critères et tests applicables. Il est cependant important de noter que chaque cas est un cas d'espèce, et que le résultat doit être déterminé selon les faits qui lui sont propres. Il n'existe pas un seul test infaillible permettant dans tous les cas de déterminer si une dépense engagée est de nature courante ou de nature capital<sup>5</sup>.

Parmi les principaux critères évoqués dans la jurisprudence, on retrouve le critère de la récurrence de la dépense, ou du « *once and for all* »<sup>6</sup>. C'est-à-dire que, dans le cas où la dépense ne doit être effectuée qu'une seule fois, il s'agira probablement d'une dépense en capital, par opposition à la dépense récurrente qui indiquerait plutôt qu'il s'agit d'une dépense courante. Ainsi, dans l'arrêt *Jonhs-Manville*<sup>7</sup> par exemple, la Cour suprême a jugé que l'achat de terrains constituait une dépense courante en tenant compte notamment du fait que les achats de terres adjacentes à la mine du contribuable avaient lieu annuellement, depuis environ une quarantaine d'années.

---

<sup>1</sup> Article 420 de la LI.

<sup>2</sup> Paragraphe *a* de l'article 130 de la LI.

<sup>3</sup> Paragraphe *b* de l'article 130 de la LI.

<sup>4</sup> Pour une revue exhaustive de la jurisprudence traitant de la distinction entre les dépenses courantes et celles de nature capital, voir la cause *Rona inc. c. Sa Majesté la Reine*, [2003] CCI 121.

<sup>5</sup> *The Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] R.C.S. 447.

<sup>6</sup> Voir notamment *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton*, [1926] AC 205 (Aust. H. C.); *Jonhs-Manville Canada inc. c. Sa Majesté la Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46.

<sup>7</sup> *Supra*, note 6.

---

Un deuxième critère régulièrement analysé est celui de l'avantage durable, ou « *enduring benefit* ». Si la dépense crée un avantage durable pour le contribuable, il devrait s'agir d'une dépense de nature capital. Ce critère a été repris par les tribunaux à de nombreuses reprises<sup>8</sup>.

Un troisième critère concerne la structure de l'entreprise. Lorsque la dépense sert à acquérir ou créer la structure de l'entreprise ou de l'organisation dans le but de faire du profit (ou d'ajouter ou de modifier cette structure), alors il sera généralement question d'une dépense de nature capital, tandis que la dépense effectuée dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise sera plutôt une dépense de nature courante<sup>9</sup>. La doctrine confirme également que, dans la plupart des cas, les frais engagés pour la mise en place et la création d'une entreprise sont des dépenses devant être capitalisées<sup>10</sup>.

En ce qui a trait aux dépenses relatives aux honoraires professionnels en particulier, de façon générale, les frais juridiques et comptables sont admissibles comme dépense courante lorsqu'ils sont engagés relativement à des activités, des opérations ou des contrats, accessoires ou nécessaires, afin de générer un revenu d'une entreprise ou d'un bien<sup>11</sup>. En outre, la législation permet la déduction de certains honoraires professionnels spécifiques, tels les honoraires engagés dans le cadre d'une opposition à un avis de cotisation<sup>12</sup>.

En revanche, la plupart du temps, une dépense effectuée dans le but d'acquérir une immobilisation constitue une dépense de nature capital<sup>13</sup>. Ainsi, les frais juridiques et comptables engagés pour l'acquisition d'une immobilisation sont généralement capitalisés dans le coût de ce bien<sup>14</sup>. Si les frais sont engagés pour préserver un actif ou une source de revenus, ou s'ils sont engagés pour créer un avantage durable pour l'entreprise, alors ils constituent également une dépense de capital pour le contribuable<sup>15</sup>.

---

<sup>8</sup> Voir notamment les causes *Sun Newspapers Ltd. & Anor. v. Federal Commissioner of Taxation*, 61 CLR 337 (Aust. H. C.); *The Montreal Light, Heat & Power Consolidated v. The Minister of National Revenue*, [1941] R.C.S. 89; *British Columbia Electrical Railway Company Limited v. The Minister of National Revenue*, [1958] R.C.S. 133; *Algoma Central Railway*, *supra* note 5.

<sup>9</sup> *Canada Starch Company Limited v. The Minister of National Revenue*, 68 DTC 5320 (Ex. C.); *D. Morgan Firestone v. Her Majesty the Queen*, 87 DTC 5237 (CAF).

<sup>10</sup> HOGG, Peter, MAGEE, Joanne et Jinyan LI, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 8th edition, Toronto, Carswell, à la page 282.

<sup>11</sup> Bulletin d'interprétation de l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », IT-99R5 « Frais juridiques et comptables » (5 décembre 2000), au paragraphe 2.

<sup>12</sup> Paragraphe *e* de l'article 336 de la LI.

<sup>13</sup> Bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3 « Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation » (29 décembre 2011).

<sup>14</sup> *Supra*, note 11.

<sup>15</sup> Voir la lettre d'interprétation 02-010453 « Traitement fiscal des honoraires professionnels juridiques et comptables » du 14 juin 2002 et l'interprétation technique de l'ARC 2014-0520941E5 « *Industrial Mineral Mine and Related Expenditures* » du 27 mars 2014.

---

Les frais d'architectes et d'ingénierie pour la construction d'une immobilisation seront généralement capitalisés dans le coût de l'immobilisation acquise ou créée<sup>16</sup>. Si les honoraires sont engagés pour le bénéficiaire à long terme de l'entreprise, ils seront qualifiés de dépenses en capital<sup>17</sup>. Même chose si les frais engagés servent à la mise en place ou à la modification de la structure de l'entreprise<sup>18</sup>.

La qualification des honoraires dépend donc notamment de la nature de l'opération sous-jacente, ou de l'actif acquis. Dans le cas présent, les honoraires professionnels engagés par le contribuable visent la réalisation d'une étude de faisabilité, ainsi que des améliorations locatives dans un local et l'acquisition d'une franchise.

En regard des faits soumis dans votre demande, nous sommes d'avis que les frais relatifs à l'obtention de la franchise de même qu'à l'étude de faisabilité, dans ce contexte, constituent des montants d'immobilisations incorporelles<sup>19</sup>, au sens du premier alinéa de l'article 106 de la LI. Pour être qualifiée comme tel, une dépense doit être faite en raison d'une entreprise, résulter d'une transaction effectuée après 1971, pour l'acquisition d'un bien en capital qui doit servir à générer un revenu, et la déduction d'une telle dépense ne doit pas être permise par une autre disposition de la loi<sup>20</sup>.

La franchise acquise par le contribuable afin d'exploiter \*\*\*\*\* constitue donc pour lui un montant d'immobilisation corporelle, car elle est acquise après 1971, dans le but de générer éventuellement un revenu d'entreprise. Par ailleurs, la dépense n'est pas autrement permise par la loi, car il s'agit d'une dépense en capital dont la déduction n'est pas permise en raison de l'article 129 de la LI. En outre, une franchise n'est comprise dans aucune des catégories prescrites de l'Annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI », ainsi, la déduction d'une telle dépense n'est pas rendue possible par l'application du paragraphe a de l'article 130 de la LI.

Une étude de faisabilité pourrait, en certaines circonstances, constituer une dépense courante déductible pour le contribuable<sup>21</sup>. Toutefois, selon les faits que vous nous soumettez, nous concluons que les frais relatifs à l'étude de faisabilité constituent des

---

<sup>16</sup> Folio S4-F3-C1 « Clauses de rajustement du prix ».

<sup>17</sup> *Farmers Mutual Petroleums Limited v. The Minister of National Revenue*, [1968] R.C.S. 59.

<sup>18</sup> *D. Morgan Firestone, Supra*, note 9.

<sup>19</sup> Les biens en immobilisations admissibles incluent généralement les biens incorporels procurant un avantage durable pour le bénéficiaire de l'entreprise. Voir le bulletin d'interprétation de l'ARC IT-143R3 « Sens de l'expression « dépense en capital admissible » » (29 août 2002) auquel nous souscrivons.

<sup>20</sup> *Her Majesty the Queen v. Royal Trust Corporation of Canada*, 83 DTC 5172 (CAF).

<sup>21</sup> Par exemple, lorsque le contribuable engage des frais pour des recherches visant à déterminer si un bien en immobilisation doit être créé ou acquis, de tels frais peuvent constituer des dépenses courantes pour le contribuable. Voir le bulletin d'interprétation de l'ARC IT-475 « Dépenses pour la recherche et le développement de l'entreprise » (31 mars 1981).

---

dépenses en capital, car la contribuable, au moment où elle engage ces frais, n'exploite pas d'entreprise. De plus, en appliquant les critères développés par la jurisprudence, dans le cas où le contribuable cherche à mettre en place son entreprise, et que les frais engagés servent à la recherche du meilleur emplacement possible pour s'établir, nous considérons que ces frais procurent un avantage durable pour l'entreprise du contribuable.

En ce qui concerne les améliorations locatives, celles-ci constituent des immobilisations, incluses dans la catégorie 13 de l'Annexe B du RI<sup>22</sup>. Il s'agit donc de dépenses de nature capital.

Les honoraires professionnels juridiques, comptables et d'architectes afférents aux immobilisations corporelles et incorporelles susmentionnées doivent être inclus dans le coût en capital de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent<sup>23</sup>. Cela est cohérent avec les tests jurisprudentiels, particulièrement celui de l'avantage durable. Considérant que les biens acquis vont servir à l'entreprise pendant une longue période, il est logique que les frais engendrés par leur acquisition soient également considérés comme du capital. De plus, sans affirmer que ces dépenses ne seront engendrées qu'une seule fois, il ne devrait pas néanmoins s'agir de dépenses pouvant être qualifiées de « récurrentes ».

Vous soulignez également dans votre demande que vous avez analysé la potentielle application du paragraphe *e* de l'article 157 de la LI et vous concluez que ce paragraphe ne trouve pas application en l'espèce. Nous sommes en accord avec votre conclusion. Ce paragraphe prévoit qu'il est possible pour un contribuable de déduire un montant qu'il paie pour des recherches effectuées afin de déterminer si un emplacement convient pour la construction d'un bâtiment ou autre ouvrage semblable. En l'absence de cette disposition, ces dépenses ne seraient pas déductibles, car elles constituent des dépenses de nature capital. Il faut remplir deux principaux critères afin que ce paragraphe puisse trouver application soit :

1. la dépense doit avoir été faite pour l'étude d'un emplacement afin de déterminer s'il convient à la construction projetée d'un bâtiment ou autre ouvrage;
2. et finalement, l'utilisation projetée du bâtiment doit être faite dans le cadre d'une entreprise exploitée par le contribuable<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Voir l'article 130R26 du RI.

<sup>23</sup> *Supra*, note 13.

<sup>24</sup> Bulletin d'interprétation de l'ARC IT-350R « Étude d'un emplacement » (6 juin 1977). Bien qu'archivé, ce bulletin est toujours pertinent pour l'application de l'alinéa 20(1)dd) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5<sup>e</sup> suppl.)) correspondant au paragraphe *e* de l'article 157 de la LI.

---

Considérant que, dans le cas présent, les recherches visent à trouver un local déjà existant à des fins de location pour \*\*\*\*\*, et non un terrain afin d'y construire une quelconque construction, nous sommes d'avis que le paragraphe *e* de l'article 157 ne peut s'appliquer.

En conclusion, il est à noter que, au fédéral, les dispositions relatives aux biens en immobilisations admissibles sont remplacées par une nouvelle catégorie d'amortissement, soit la catégorie 14.1 de l'Annexe B du RI. Il est prévu que les dispositions de la LI soient harmonisées à ces nouvelles dispositions<sup>25</sup>. Cette modification, autant au fédéral qu'au provincial, s'applique aux dépenses effectuées après le 31 décembre 2016.

---

<sup>25</sup> Bulletin d'information du ministère des Finances du Québec 2016-5 (6 mai 2016).