



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

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

**DATE** : LE 31 MAI 2018

**OBJET** : **PAIEMENT D'INCITATION À LA LOCATION**  
**N/RÉF. : 18-041325-001**

---

La présente est pour faire suite à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise \*\*\*\*\*.

## FAITS

Vous nous exposez les faits suivants :

1. La société en nom collectif \*\*\*\*\*, ci-après désignée la « Locatrice », compte trois associés et exploite une entreprise de location commerciale.
2. La Locatrice est propriétaire d'un immeuble commercial nouvellement construit, qui compte six étages de locaux et trois étages de stationnements souterrains.
3. Cinq étages de l'immeuble de même qu'une partie du rez-de-chaussée ont été loués à la société \*\*\*\*\*, ci-après désignée la « Locataire », en vertu d'un bail conclu le \*\*\*\*\*, ci-après désigné le « Bail ».
4. La Locataire est une société par actions résidant à \*\*\*\*\*.
5. La durée du Bail est de 15 ans, soit du 1<sup>er</sup> octobre 20X1 au 30 septembre 20X15. Dans les faits, la location a débuté le 1<sup>er</sup> décembre 20X1.
6. L'article 10.1 du Bail prévoit que la Locataire doit effectuer, à ses propres frais, tous les travaux de finitions intérieures et d'installations requis pour les fins de son entreprise, au-delà des travaux assumés par la Locatrice en vertu du Bail.

- 
7. L'article 10.6 du Bail prévoit que la Locataire peut faire appel à l'entrepreneur de la Locatrice pour effectuer les travaux à sa charge, auquel cas la Locatrice dirigera les travaux moyennant des frais de gestion n'excédant pas 8 % du coût de base des travaux plus certains autres frais y spécifiés.
  8. Dans le but d'inciter la Locataire à louer ses locaux, la Locatrice convient de lui verser une allocation, ci-après désignée l'« Allocation », de \*\*\*\*\* \$ pour l'aider à couvrir une partie du coût des améliorations locatives (article 11.1 du Bail). Les améliorations locatives sont la propriété de la Locataire (article 11.1 du Bail). La Locatrice demande à la Locataire de lui facturer le montant de l'Allocation.
  9. L'ensemble des travaux d'améliorations locatives a coûté environ \*\*\*\*\* \$. La Locatrice a facturé le coût de ces travaux à la Locataire chaque mois.
  10. En date du 1<sup>er</sup> décembre 20X1, la Locataire a produit une facture au nom de la Locatrice en indiquant l'objet suivant : « *Leasehold improvement allowance* ». Le montant indiqué pour cet objet est \*\*\*\*\* \$, auquel sont ajoutées la taxe sur les produits et services (TPS) et la taxe de vente du Québec (TVQ), pour un total de \*\*\*\*\* \$.
  11. Le 17 décembre 20X1, la Locatrice a versé la somme de \*\*\*\*\* \$ à la Locataire en règlement total de cette facture. La Locatrice a réclamé des crédits de taxe sur intrants (CTI) et des remboursements de taxes sur intrants (RTI) de l'ordre de \*\*\*\*\* \$ en lien avec cette facture.
  12. La Locatrice a traité l'Allocation de \*\*\*\*\* \$ de la même façon sur les plans comptable et fiscal, soit comme une dépense courante qu'elle a entièrement déduite dans le calcul de son revenu pour son année d'imposition 20X1. La dépense a été désignée « Frais initiaux » par la Locatrice. Ainsi, dans les états financiers de la Locatrice pour la période se terminant le 31 décembre 20X1, une somme de \*\*\*\*\* \$ a été réclamée à l'état des résultats sous le poste « Dépenses non récupérables » à titre de « Frais initiaux ». Il s'agit d'états financiers maison qui n'ont pas été approuvés par un comptable.
  13. En ce qui concerne le remboursement de l'Allocation, la Locatrice a déclaré, tant sur le plan comptable que fiscal, un revenu de loyer chaque mois pour le montant qu'elle a reçu à titre de remboursement de l'Allocation, et elle a perçu des taxes à remettre. Ainsi, le remboursement de l'Allocation de décembre 20X1, de même que les remboursements de toute l'année 20X2, ont été déclarés comme revenu.

- 
14. En raison de la déduction de la dépense de \*\*\*\*\* \$, la Locatrice a subi une importante perte d'entreprise qui a été répartie entre ses trois associés en 20X1. Au global sur 15 ans, les transactions en lien avec l'Allocation remboursable vont produire un « *in and out* ». C'est le même phénomène au niveau des taxes.
  15. La Locatrice affirme avoir traité l'Allocation comme un paiement d'incitation à la location conformément à l'arrêt *Canderel Limited v. The Queen*<sup>1</sup>.

Nous avons en outre constaté les faits suivants :

16. Le Bail ne fait aucunement mention du montant de l'Allocation, ni du fait que l'Allocation a pour but d'inciter la Locataire à louer le local qui fait l'objet du Bail. Plus précisément, l'article 11.1 du Bail prévoit que la Locatrice convient et s'engage à payer à la Locataire une allocation « *of not more than \*\*\*\*\* dollars (\$\*\*\*\*\*) per square foot of rentable area, plus applicable taxes* » pour défrayer tout ou partie des améliorations locatives de la Locataire, lesquelles deviendront et resteront la propriété de la Locataire. L'article 11.2 du Bail prévoit que l'Allocation doit être remboursée par la Locataire, en l'amortissant sur la durée du Bail, sans intérêts, et en l'additionnant au loyer de base.
17. Revenu Québec mentionne que le remboursement de l'Allocation est « vraiment inscrit dans les revenus de loyer de la société, et ce, dès le mois de décembre 20X1 et pour tous les mois de l'année 20X2 », et elle fournit une lettre de la Locatrice adressée à la Locataire en date du 7 avril 20X2 exposant le calcul du montant de loyer mensuel à payer. Plus précisément, cette lettre mentionne que le montant de loyer mensuel à payer « inclut le loyer et l'allocation pour aménagements locatifs », et expose le calcul suivant pour l'Allocation : « Remb. Mensuel d'allocation pour aménagement locatif (\*\*\*\*\* \$/\*\*\*\*\* ans) : \*\*\*\*\* \$ ». Ce montant est ajouté au loyer, et la TPS et la TVQ sont calculées sur le total.

## QUESTIONS

Vous nous posez les questions suivantes :

- 1) La Locatrice est-elle justifiée de déduire 100 % de l'Allocation en tant que dépense courante dans l'année où elle a été versée, soit en 20X1?

---

<sup>1</sup> 98 DTC 6100 (Cour suprême du Canada).

- 
- 2) La Locatrice est-elle justifiée de déclarer un revenu de 1/15 au fur et à mesure qu'elle reçoit un remboursement?
  - 3) La Locatrice aurait-elle dû considérer l'Allocation comme une créance compte tenu qu'elle est remboursable?
  - 4) La Locatrice aurait-elle dû considérer l'Allocation comme un actif intangible devant être amorti sur la durée du Bail compte tenu que cette dépense procure des avantages durables futurs pour elle?
  - 5) Existe-t-il quelconque autre traitement fiscal à préconiser?

## OPINION

Étant donné que votre demande comporte plusieurs questions, nous y répondrons dans l'ordre dans lequel vous nous les avez soumises.

### Question 1

Il convient tout d'abord de rappeler que la fiscalité est un droit de conséquence, c'est-à-dire que les résultats fiscaux prévus par les lois fiscales sont déterminés sur la base des effets juridiques des transactions auxquelles un contribuable est partie<sup>2</sup>. Ainsi, dans le présent cas, il faut déterminer quelle est la nature juridique de l'Allocation. À cet

---

<sup>2</sup> À titre d'illustration de ce principe, voir la décision *The Queen v. Laqueux & Frères Inc.*, 74 DTC 6569 (Cour fédérale, division de 1<sup>re</sup> instance). Plus récemment, la Cour suprême du Canada, dans l'affaire *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)* (2016 CSC 55), a rappelé ce principe en ces termes :

« [41] Premièrement, en retenant la thèse de PJC Canada, la Cour se trouverait à ignorer le rapport juridique que cette dernière et PJC USA ont initialement convenu d'établir, et ont de fait établi, au profit des conséquences fiscales qu'elles cherchaient à produire. Or, cela aurait pour effet de compromettre l'un des principes fondamentaux de notre régime fiscal : soit que les conséquences fiscales découlent des rapports juridiques établis par les contribuables ou des transactions juridiques dont ils ont convenu. Voir P. W. Hogg, J. E. Magee et J. Li, *Principles of Canadian Income Tax Law* (7e éd. 2010), p. 578; et V. Krishna, *Income Tax Law* (2e éd. 2012), p. 473 et 475. [...]

De même, si les contribuables concluent et exécutent une entente qui entraîne des conséquences fiscales non souhaitées, ils doivent néanmoins être imposés en fonction de cette entente et non en fonction de ce qu'ils « auraient pu faire » pour produire les conséquences voulues s'ils avaient été mieux informés. Les conséquences fiscales ne découlent pas des motivations ou des objectifs fiscaux des parties contractantes. »

---

égard, la Cour suprême du Canada a exposé la démarche suivante pour effectuer cette détermination dans l'arrêt *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada* :

« Une fois qu'il est accepté que les documents reflètent véritablement l'opération intervenue entre les parties, on dégage la qualification juridique appropriée de celle-ci en interprétant les documents. Il ne s'ensuit pas que les termes retenus par les parties sont nécessairement déterminants. La substance de l'accord dont ont convenu les parties doit être dégagée du libellé employé, mais la qualification d'un document est déterminée par l'effet juridique qu'il est censé avoir; lorsque, suivant une interprétation appropriée, l'effet du document dans son ensemble est incompatible avec la terminologie employée par les parties, le libellé inapproprié doit céder le pas à la substance. »<sup>3</sup>.

Il convient donc de déterminer la nature juridique de l'entente entre la Locatrice et la Locataire non seulement en fonction de son libellé, mais également d'après les effets juridiques que celle-ci est censée avoir.

Or, lorsqu'on analyse le Bail, on constate qu'il prévoit le paiement d'une allocation (*allowance*) par la Locatrice à la Locataire « *to defray part or all of the Lessee's expenses for initial leasehold improvements [...] which shall become and remain Lessee's property* » (art. 11.1). Le terme *allowance* n'est pas défini par le Bail, de sorte qu'on peut en retenir le sens courant, qui est le suivant : « *a sum granted as a reimbursement or bounty or for expenses* »<sup>4</sup>. Ainsi, la Locatrice consent à remettre une somme d'argent à la Locataire pour que cette dernière puisse défrayer ses améliorations locatives. Cependant, la Locataire devra rembourser cette allocation sur la durée du Bail puisque l'article 11.2 dudit Bail prévoit ce qui suit :

« **11.2 Amortization.** *Reimbursement of the allowance by the Lessee shall be amortized over the Lease Terme and added to the Basic Rent, interest free.* »

Cet accord correspond à la définition d'un prêt prévue par le Code civil du Québec, ci-après désigné « CCQ ». En effet, l'article 2314 du CCQ prévoit ce qui suit :

« **2314.** Le simple prêt est le contrat par lequel le prêteur remet une certaine quantité d'argent ou d'autres biens qui se consomment par l'usage à l'emprunteur, qui s'oblige à lui en rendre autant, de même espèce et qualité, après un certain temps. »

---

<sup>3</sup> *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] CanLII 794 (par. 21).

<sup>4</sup> *Merriam-Webster's Collegiate Dictionary*, Eleventh Ed. (2003), Merriam-Webster, Incorporated (Massachusetts, U.S.A.).

---

À cet égard, il convient de préciser qu'un prêt peut être assorti de conditions particulières, par exemple que la somme prêtée soit utilisée à certaines fins<sup>5</sup>. Ainsi, une convention par laquelle une somme serait remise par une personne à une autre, afin que cette dernière puisse effectuer certaines dépenses et sous réserve qu'elle doive rembourser ladite somme, n'en constituerait pas moins un prêt même si la somme en question est qualifiée d'allocation. Or, c'est la situation qui s'est produite dans le présent cas : nous constatons que l'Allocation est conditionnelle à la réalisation de travaux d'améliorations locatives par la Locataire (puisque l'article 11.4 du Bail prévoit qu'elle est payable soit « *following the receipt of all necessary documents supporting the request for the same, including invoices and proof of payments* », soit « *in accordance with the terms of the Construction Management Agreement if applicable* »)<sup>6</sup>, et qu'en outre, l'Allocation est remboursable sur la durée du Bail en vertu de l'article 11.2 dudit Bail.

Notons également que le fait que la Locatrice puisse retirer certains avantages de l'Allocation n'est pas suffisant en lui-même pour modifier sa nature juridique en tant que prêt. Ainsi, le fait que ce prêt ait pu inciter la Locataire à conclure le Bail ne change pas fondamentalement la nature juridique de l'Allocation. De même, le fait que la Locatrice pourrait retirer certains avantages des améliorations locatives effectuées par la Locataire, n'a pas pour effet de transformer la nature juridique de l'Allocation, qui est un prêt, en une vente, puisque l'article 11.1 du Bail précise que ces améliorations demeurent la propriété de la Locataire. L'effet juridique essentiel de l'Allocation reste et demeure une remise de fonds par la Locatrice, que la Locataire s'oblige à lui rembourser après un certain temps, ce qui correspond à un prêt au sens du Code civil du Québec.

En ce qui concerne le traitement fiscal de ce prêt, mentionnons que tant au niveau comptable que fiscal, un prêt ne constitue pas une dépense d'entreprise<sup>7</sup>. Plus précisément, selon la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », un prêt ne peut donner lieu à une déduction dans le calcul du revenu que dans des circonstances précises et à certaines conditions, par exemple lorsqu'il donne lieu à une créance douteuse visée à l'article 140 de la LI. Or, il n'y a pas de telles circonstances dans le présent cas, de sorte que le prêt accordé par la Locatrice à la Locataire, matérialisé par l'Allocation aux termes

---

<sup>5</sup> Voir le jugement *Poulin c. Lauzon*, [2014] QCCS 3257 (CanLII), au par. 80. C'est d'ailleurs le cas, la plupart du temps, pour le financement résidentiel : l'institution financière qui avance les fonds exige que ceux-ci soient utilisés pour l'acquisition de la propriété concernée.

<sup>6</sup> De plus, la Locatrice a versé l'Allocation à la Locataire sur présentation d'une facture portant la mention « *Leasehold improvement allowance* » et produite après que les travaux relatifs aux améliorations locatives de la Locataire aient été effectués.

<sup>7</sup> Dans l'arrêt *Associated Investors of Canada Limited v. MNR* (67 DTC 5096), la Cour de l'Échiquier a jugé que « [...] *an advance cannot be regarded as an expense of the business as long as the businessman has an asset — the right to be repaid — of equivalent value.* ». Ce raisonnement est également valable, selon nous, pour un revenu tiré de biens.

---

du Bail, ne constitue pas un débours ou une dépense en vertu de l'article 128 de la LI, et ne pouvait donc pas être déduit par la Locatrice dans le calcul de son revenu.

Par ailleurs, la qualification de ce prêt à titre de paiement d'incitation à la location, ci-après désigné « PIL », ne suffit pas par elle-même pour autoriser sa déduction aux fins de la LI. En effet, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Canderel Limited v. The Queen*<sup>8</sup>, a pris en considération des conditions très spécifiques pour autoriser la déduction d'un PIL dans le calcul du revenu du payeur, à commencer par le fait que la méthode de calcul du bénéfice employée par le contribuable était compatible avec les principes commerciaux reconnus et acceptable compte tenu des réalités de son entreprise<sup>9</sup>. Dans ce contexte, il va sans dire que le PIL considéré dans cette affaire n'avait pas à être remboursé au payeur et ne constituait pas un prêt consenti par lui puisqu'en vertu des principes commerciaux généraux, un prêt ne constitue pas une dépense à inscrire à l'état des résultats du prêteur, mais bien un élément d'actif devant apparaître à son bilan.

Ainsi, dans le présent cas, il apparaît clairement que la méthode de comptabilisation employée par la Locatrice à l'égard de l'Allocation n'est pas en accord avec les principes commerciaux généraux<sup>10</sup>. De surcroît, il n'apparaît pas clairement que l'Allocation ait été un incitatif pour la conclusion du Bail, et aucune des autres conditions spécifiques considérées par l'arrêt *Canderel* ne semble remplie<sup>11</sup>. Par conséquent, l'Allocation accordée par la Locatrice à la Locataire aux termes du Bail ne

---

<sup>8</sup> *Supra* note 1.

<sup>9</sup> *Supra* note 1, aux par. 59, 60 et 64.

<sup>10</sup> Le fait que l'Allocation constitue un prêt sans intérêt ne modifie pas cette conclusion. Il est d'ailleurs de pratique courante pour les entreprises d'accorder du financement sans intérêt à leurs clients (marges de crédit, avances, etc.), telle pratique n'ayant pas pour effet de transformer les créances qui en résultent en une dépense pour l'entreprise.

<sup>11</sup> *Supra* note 1, au par. 61. Ces conditions spécifiques sont celles qui ont été considérées par le juge de première instance, à savoir : le fait d'éviter un « trou dans le revenu » qu'aurait causé le maintien d'un immeuble vacant; la capacité de satisfaire aux conditions d'un financement provisoire et d'obtenir du financement permanent; la capacité de faire face à la concurrence et de préserver sa position sur le marché ainsi que sa réputation; et la capacité de gagner des revenus au moyen de loyers et d'honoraires de gestion et de mise en valeur. Dans la récente affaire *Frank Motter c. Agence du revenu du Québec* (Cour du Québec, 6 mars 2018), laquelle présente des similitudes avec le cas sous étude, la Cour a jugé, sur la base de ces conditions, qu'une allocation pour des améliorations locatives ne constituait pas un PIL : « [40] Reprenant les considérations mises de l'avant par l'affaire *Canderel*, il n'existe pas dans le présent dossier de preuve à l'effet que le montant alloué pour les aménagements locatifs était, de fait, un paiement incitatif à la location. Aucun contexte particulier et relatif au marché ne suggère que ce montant a procuré un bénéfice immédiat à MOTTER en évitant un trou dans le revenu ou en venant pallier à une difficulté quant à sa capacité de satisfaire aux conditions d'un financement. Il n'y a aucune preuve que ce montant visait à faire face à la concurrence d'un marché particulièrement difficile ou que MOTTER devait obtenir à court terme un locataire de ce type afin de préserver sa position et sa réputation sur le marché. ».

---

constitue pas un PIL; et même en considérant qu'il s'agirait d'un PIL, ce que nous nions, il ne s'agirait pas d'un PIL déductible selon les critères établis par l'arrêt *Canderel*.

En terminant, le fait que l'Allocation ait été considérée comme étant assujettie à la TPS et à la TVQ, tant lors de son versement que lors de son remboursement, ne modifie pas notre conclusion selon laquelle celle-ci constitue un prêt puisque ce fait ne change pas fondamentalement la nature juridique de l'accord conclu entre les parties.

### **Question 2**

Non. Tel qu'indiqué dans notre réponse à la question 1, l'Allocation constitue un prêt, de sorte que les montants versés par la Locataire en remboursement de celui-ci constituent pour la Locatrice des remboursements de capital non imposables.

### **Question 3**

Oui. Tel qu'indiqué dans notre réponse à la question 1, l'Allocation constitue un prêt qui aurait dû apparaître au bilan de la Locatrice en tant qu'élément d'actif.

### **Question 4**

Non. Tel qu'indiqué dans notre réponse à la question 1, bien que la Locatrice ait pu retirer certains avantages en raison du paiement de l'Allocation, il n'en demeure pas moins que celle-ci constitue essentiellement un prêt sur le plan juridique, et qu'un prêt ne constitue pas une dépense engagée pour gagner un revenu d'entreprise ou de biens, tant au niveau comptable que fiscal<sup>12</sup>. Par ailleurs, un prêt ne peut pas donner lieu à une déduction relative à une immobilisation incorporelle étant donné que le paragraphe 2 de l'article 106 de la LI exclut du montant d'immobilisations incorporelles un montant payable ou déboursé qui représente notamment le coût d'une action, d'une obligation, d'une débenture, d'une créance hypothécaire, d'un billet, d'un effet de commerce ou d'un autre bien semblable.

### **Question 5**

Non. Sur la base des faits exposés, l'Allocation ne donne lieu à aucune déduction ou inclusion dans le calcul du revenu de la Locatrice aux fins de la LI.

---

<sup>12</sup> Tel qu'indiqué à la note 10, il est de pratique courante pour les entreprises d'accorder du financement sans intérêt à leurs clients. Or, bien que de telles pratiques puissent leur procurer des avantages durables (fidélisation de la clientèle, obtention de contrats, etc.), telles pratiques n'ont pas pour effet de transformer les créances qui en résultent en une dépense amortissable pour l'entreprise.