



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 19 AVRIL 2018

OBJET : **SENS DE « NORMALEMENT » – BIENS DESTINÉS À LA LOCATION
REVENDUS**
N/RÉF. : 18-041774-001

La présente est en réponse à votre demande ***** dans laquelle vous nous présentez la situation d'un contribuable qui exploite une entreprise de location d'équipements. Au cours des trois dernières années d'imposition, ce contribuable a vendu à profit des équipements qui étaient auparavant destinés à la location. Le nombre d'équipements vendus à profit varie d'une année à l'autre, mais représente entre 50 % et 80 % du nombre total d'équipements vendus.

Compte tenu que Revenu Québec souscrit à la position exprimée par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », dans le Bulletin d'interprétation IT-102R2 intitulé « Conversion de biens, autres qu'un bien immeuble, de ou à l'inventaire »¹, vous nous demandez nos commentaires sur le sens à donner au mot « normalement » utilisé au 5^e paragraphe de ce bulletin.

Ce paragraphe se lit comme suit :

« **5.** Il est reconnu qu'un contribuable dont l'entreprise consiste uniquement à louer des biens est, de temps à autre, obligé de renouveler ces biens en les vendant après les avoir loués à court terme ou à long terme pendant une certaine période, et d'acheter de nouveaux biens. Dans de tels cas, lorsque le produit de la disposition de chaque bien dépasse normalement le coût de chacun pour le contribuable, le produit de la vente de tous les biens du contribuable qui ont été loués à court terme ou à long terme sera considéré comme ayant été reçu par le contribuable à titre de revenu plutôt que de capital. » (notre soulignement)

¹ ARC, Bulletin d'interprétation IT-102R2, 22 juillet 1985 (Archivé), ci-après désigné « Bulletin ».

Nous comprenons que vous vous questionnez sur l'application du principe énoncé dans ce paragraphe afin de déterminer s'il s'applique à la situation que vous nous présentez. Si tel est le cas, le contribuable réaliserait, à la suite de l'aliénation des équipements auparavant loués, un revenu d'entreprise et ces équipements seraient alors des biens faisant partie de l'inventaire du contribuable.

Analyse

La qualification d'un bien comme un bien en immobilisation ou un bien en inventaire est avant tout une question de fait. Bien que nous ne puissions pas nous prononcer avec précision sur la qualification des biens dans la situation présentée, nous pouvons vous offrir les commentaires généraux qui suivent de même qu'une interprétation du terme « normalement » tel qu'on le retrouve au 5^e paragraphe du Bulletin.

Sommairement, l'article 1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », définit le mot « inventaire » comme suit :

« « inventaire » signifie la description des biens dont le prix ou la valeur entre dans le calcul du revenu d'une entreprise d'un contribuable pour une année d'imposition ou y serait ainsi entré si le revenu provenant de cette entreprise n'avait pas été calculé selon la méthode de comptabilité de caisse et comprend, à l'égard d'une entreprise agricole, le bétail détenu dans le cadre de l'exploitation de cette entreprise; »

Une « immobilisation » désigne un bien amortissable d'un contribuable et ses autres biens à l'occasion de l'aliénation desquels tout gain ou perte se traduirait par un gain ou une perte en capital².

Le Bulletin énonce les lignes directrices de l'ARC concernant la conversion de biens d'entreprise, autres qu'un bien immeuble, qui cessent d'être des biens en immobilisation pour devenir des éléments d'inventaire ou vice-versa, et ce, sans qu'il y ait un changement de propriétaire.

Les principes énoncés dans le Bulletin permettent de déterminer les circonstances qui feront en sorte que la vente de biens ayant préalablement fait l'objet d'une location constituera ou non une entreprise de vente de biens pour le contribuable.

² Article 249 de la LI.

De façon générale, comme l'indique le paragraphe 3 du Bulletin, lorsque des biens en immobilisation sont utilisés pour tirer un revenu d'entreprise ou de biens et qu'ils sont mis sur le marché pour être vendus, ceux-ci ne sont pas, de ce fait, convertis en inventaire. Pour qu'il y ait une telle conversion, d'autres facteurs doivent être présents.

Les paragraphes 4, 5 et 6 du Bulletin indiquent les facteurs qui peuvent être considérés pour déterminer s'il y a eu ou non conversion des biens en immobilisation en biens en inventaire. La comparaison du prix de vente avec le coût d'acquisition des biens est l'un de ces facteurs et le terme « normalement » sert à cette comparaison.

Le terme « normalement » est utilisé à différents endroits dans la LI³. Toutefois, ce terme n'est pas défini et il ne s'agit pas d'une expression consacrée comme l'est, par exemple, l'expression « totalité ou presque »⁴. Il faut donc s'en tenir au sens commun du terme et au contexte dans lequel il est utilisé.

Le Petit Robert⁵ définit le terme « normalement » comme suit : « d'une manière normale; habituellement »; et le terme « normal » est défini comme suit : « Qui sert de règle, de modèle, de référence. Qui est dépourvu de tout caractère exceptionnel; qui est conforme au type le plus fréquent; qui se produit selon l'habitude. » Les définitions données par le dictionnaire Larousse sont similaires.

Dans la version anglaise du Bulletin, l'ARC emploie le terme « *normally* », lequel signifie : « *under a normal or usual conditions; as a rule; in a normal manner* »⁶. Le Cambridge Dictionary mentionne : « *If something happens normally, it happens in the usual or expected way. If you normally do something, you usually or regularly do it.* ».

Par ailleurs, l'ARC a donné une interprétation du terme « normalement » employé dans la définition du « coût en main-d'œuvre » énoncée à l'article 5202 du Règlement de l'impôt sur le revenu (C.R.C., chapitre 945) dans le Folio de l'impôt sur le revenu S4-F15-C1 *Fabrication et transformation* du 15 février 2017. Ainsi, dans ce folio, l'ARC entend par « normalement » le sens donné aux termes « habituellement », « ordinairement » ou « dans des conditions normales ou ordinaires »⁷.

³ Le mot « normalement » est employé, par exemple, à l'article 263 de la LI relatif aux gains ou pertes afférents à des obligations ou débetures, à l'article 274 de la LI relatif à la résidence principale d'un particulier (« normalement habité dans l'année [...] »), à l'article 294 de la LI relatif aux biens normalement vendus en bloc, à l'article 575 de la LI relatif à l'année d'imposition d'une filiale étrangère et à l'article 601 de la LI en ce qui concerne l'exercice financier d'une personne dissoute.

⁴ Cette expression signifie, de façon générale, 90 % ou plus.

⁵ Version électronique de 2008.

⁶ Oxford Dictionary (Internet).

⁷ Dans la version anglaise de ce Folio, les termes employés sont : « *commonly* », « *usually* », or « *under normal or ordinary conditions* ».

Lorsqu'un contribuable vend des biens qui étaient auparavant offerts en location pour un produit d'aliénation qui dépasse normalement, de façon usuelle ou attendue, leur coût d'acquisition, que cette situation perdure sur plusieurs années et qu'il ne s'agit pas d'une situation exceptionnelle, il est alors raisonnablement possible de croire que ce contribuable exploite une entreprise de vente de biens⁸ et que la vente de biens fait partie du cours normal de son entreprise.

En effet, lorsque les biens du contribuable sont « normalement » vendus à profit et que celui-ci « organise » en quelque sorte ses activités ou choisit le moment de la vente des biens de façon à réaliser un profit⁹, il est raisonnable de penser que son intention est, à la fin de la location ou au moment de la mise en vente des biens, et peut-être même au moment de l'acquisition des biens pour la location, de réaliser un tel profit¹⁰.

Dans ce contexte, le terme « normalement » employé au 5^e paragraphe du Bulletin devrait être interprété comme faisant référence à une situation habituelle ou courante, qui n'est pas exceptionnelle et à laquelle le contribuable peut raisonnablement s'attendre.

Cette interprétation rejoint certains critères qui ont été élaborés par les tribunaux pour déterminer si une transaction constitue une affaire à caractère commerciale conduisant à un revenu ou une perte d'entreprise. D'ailleurs, l'intention du contribuable au moment de l'acquisition du bien et la fréquence des transactions font partie de ces critères.

Enfin, conformément à la position de Revenu Québec, les règles sur les changements d'usage prévues aux articles 99 et 281 de la LI ne s'appliquent pas à la conversion d'un bien en immobilisation en bien en inventaire. Cette conversion n'entraîne pas d'aliénation réputée du bien en application de l'article 248 de la LI. Une aliénation théorique est plutôt considérée au moment de la conversion et les conséquences de cette

⁸ ARC, Interprétation 2007-022675117, « Gain en capital versus revenu d'entreprise », 25 septembre 2007, à laquelle nous souscrivons.

⁹ ARC, Interprétation technique 2000-0035017, « Conversion Capital Property to Inventory », 20 juillet 2000. Cette interprétation concerne un contribuable qui exploite une entreprise de location de camions, d'autobus et d'automobiles. À la fin d'une période définie, le contribuable acquiert de nouveaux véhicules et vend les anciens. Il s'agit d'une décision d'affaires fondée notamment sur le coût de réparation des anciens véhicules. Selon l'ARC, au moment où les véhicules cessent d'être disponibles à la location et peuvent être vendus, il y a conversion des biens en immobilisation en éléments d'inventaire. Le contribuable ne peut alors plus demander de déduction pour amortissement. Selon l'ARC, « *trucks are not worn out or obsolete and sale of formerly leased trucks is essential to operation of business.* ».

¹⁰ En ce qui concerne les critères élaborés pour faire la distinction entre un revenu d'entreprise et une transaction de nature capitale, Revenu Québec adopte la position énoncée par l'ARC dans le Bulletin IT-459, « Projet comportant un risque ou une affaire de caractère commerciale », 8 septembre 1980 (Archivé).

- 5 -

aliénation théorique ne se matérialisent qu'au moment de l'aliénation réelle du bien au sens de l'article 248 de la LI¹¹.

Conclusion

En l'espèce, compte tenu des faits dont nous disposons et de l'interprétation du mot « normalement », il serait raisonnable de considérer que la situation du contribuable est visée par le paragraphe 5 du Bulletin, puisque la proportion d'équipements vendus à profit s'apparente à une situation habituelle ou courante, qui n'est pas exceptionnelle et à laquelle le contribuable peut raisonnablement s'attendre.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

¹¹ Pour plus de détails sur les incidences fiscales de la conversion, voir : Revenu Québec, Lettre d'interprétation 15-024384-001, « Conversion ou non d'un immeuble » (21 septembre 2015) et Lettre d'interprétation 06-0105921, « Distinction entre un revenu d'entreprise et un gain en capital » (24 juillet 2007).