



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 21 MAI 2019

OBJET : **DÉPENSES LIÉES À DES VOITURES DE COLLECTION**
N/RÉF. : 19-045513-001

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation, dans le cadre d'une vérification pour les années d'imposition 20X15, 20X16 et 20X17, concernant l'objet mentionné ci-dessus, pour l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », dans le contexte soumis.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

- 1- ***** , ci-après désignée « Société », est une société privée qui a comme activité principale la vente et la distribution de ***** (*****) neufs et usagés. De plus, Société offre un service après-vente et un département des pièces.
- 2- Les administrateurs de Société sont ***** (Monsieur A), président honoraire, ***** (Monsieur B), président, et ***** (Monsieur C), secrétaire, non-membre du conseil d'administration.
- 3- Société achète aussi des véhicules et en fait la restauration ainsi que la revente.
- 4- Les véhicules sont entreposés dans un entrepôt situé à une adresse différente du siège social de Société. L'entrepôt n'a aucune affiche qui indique la présence des véhicules ***** . L'entrepôt n'est pas ouvert au public et seules les personnes ayant reçu une invitation peuvent y accéder. L'entrepôt est aussi utilisé par Société pour entreposer divers équipements servant au bon fonctionnement de l'entreprise de vente et de distribution de ***** .

- 5- Les frais annuels pour l'entrepôt, les assurances, l'électricité et les taxes scolaires et municipales s'élèvent à plus de ***** \$ par année.
- 6- Un site Internet a été créé pour les véhicules (*****). Le site comprend des photos des véhicules, indique leur prix, ainsi que les caractéristiques de chacun. De plus, les véhicules ont été affichés dans certains magazines comme *****.
- 7- Société expose à l'occasion les véhicules lors d'événements promotionnels et de marketing. De plus, deux des véhicules sont exposés dans le département des pièces de Société.
- 8- Les véhicules ne sont pas tous immatriculés. Lorsque les véhicules roulent sur les routes, ils sont munis d'une plaque d'immatriculation X.
- 9- Société a fait l'acquisition de ***** véhicules durant les ***** dernières années.
- 10- De 20X1 à 20X19, Société a vendu ***** véhicules. Elle en a vendu ***** en 20X11, ***** en 20X12, ***** en 20X15 (*****). Les autres à des dates indéterminées. À la suite de ces ventes, la société a réalisé une perte d'entreprise d'environ ***** \$.
- 11- Pendant cette période, la société n'a participé qu'à un seul *****.
- 12- Monsieur A est la personne qui s'occupe de la restauration des véhicules. Il pilote l'ensemble des projets de restauration et se fait aider par une multitude de fournisseurs dont, à l'occasion, *****.
- 13- La collection de Société se compose essentiellement de véhicules *****.
- 14- Les administrateurs ont accès aux véhicules en tout temps et peuvent les utiliser à leur convenance.
- 15- ***** l'actionnaire fondateur, ***** , s'occupe et conduit les véhicules.
- 16- *****.

QUESTIONS

Vous nous posez les questions suivantes :

1. L'activité de vente de véhicules constitue-t-elle une source de revenu¹?
2. Est-ce que les frais fixes liés à la détention de la collection de véhicules devraient être admissibles comme dépense d'entreprise?

Réponse 1

L'arrêt *Stewart*² nous a enseigné qu'une source de revenu doit être préalablement établie au plan fiscal pour permettre la déduction des charges à l'encontre des produits s'y rattachant et donc avant même que des correctifs fiscaux y soient apportés. Revenu Québec applique les paramètres énoncés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Stewart* pour déterminer si l'activité d'un contribuable constitue une source de revenu. Cette question doit être tranchée en fonction de la commercialité de l'activité en cause. Ainsi, lorsqu'une activité est clairement commerciale, en ce qu'elle est exercée en vue de réaliser un profit selon les critères objectifs du comportement d'un homme d'affaires sérieux et qu'elle ne comporte aucun élément personnel ou récréatif, sa commercialité doit être concédée, et la source de revenu confirmée³.

L'affaire *Stewart* l'a dit en ces termes :

« [54] Il y a également lieu de souligner que la détermination de l'existence d'une source de revenu n'est pas un processus purement subjectif. Outre le fait que, pour qu'une activité soit qualifiée de commerciale par nature, le contribuable doit avoir l'intention subjective de réaliser un profit, il faut aussi, tel que mentionné dans l'arrêt *Moldowan*, que cette détermination se fasse en fonction de divers facteurs objectifs. Ainsi, sous une forme plus élaborée, le premier volet du critère susmentionné peut être reformulé ainsi : « Le contribuable a-t-il l'intention d'exercer une activité en vue de

¹ Cette question prend pour acquis que la vente de véhicules est une activité distincte de celle qui implique la vente et la distribution de *****.

² *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46.

³ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 81-2/R1, « Source de revenu », daté du 31 juillet 2003, paragraphe 3; *Stewart*, précité, note 2, paragraphe 51 : « Il est donc logique de conclure qu'une activité exercée en vue de réaliser un profit, quel que soit le niveau d'activité du contribuable, sera une source de revenu constituée soit d'une entreprise, soit d'un bien. ».

réaliser un profit et existe-t-il des éléments de preuve étayant cette intention? » Cela oblige le contribuable à établir que son intention prédominante était de tirer profit de l'activité et que cette activité a été exercée conformément à des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux.

[...]

[60] En résumé, la question de savoir si le contribuable a ou non une source de revenu doit être tranchée en fonction de la commercialité de l'activité en cause. Lorsque l'activité ne comporte aucun aspect personnel et qu'elle est manifestement commerciale, il n'est pas nécessaire de pousser l'examen plus loin. Lorsque l'activité peut être qualifiée de personnelle, il faut alors déterminer si cette activité est ou non exercée d'une manière suffisamment commerciale pour constituer une source du revenu [...]. »

L'existence d'un élément personnel ou récréatif doit être révélée par les faits et ne s'infère pas du seul fait qu'une personne tire une grande satisfaction personnelle d'une entreprise qu'elle exploite :

« L'existence d'un élément personnel doit être placée en perspective. Il y a fréquemment un élément personnel dans l'exploitation d'une entreprise commerciale au sens où la personne retire une grande satisfaction personnelle de l'activité. Cela ne retire pas à l'activité sa nature commerciale. Les artistes professionnels, les photographes, les écrivains, les musiciens (et parfois même les avocats) retirent très certainement une grande satisfaction de ce qu'ils accomplissent, mais si leur activité est commerciale et qu'elle a pour but la réalisation d'un profit, il s'agit néanmoins d'une entreprise. Ce n'est que lorsque l'élément personnel éclipse tellement l'élément commercial de façon à ce qu'il le remplace que l'on peut conclure que l'activité n'est qu'un passe-temps et qu'elle n'est pas du tout une entreprise.⁴ »

⁴ *Martin c. La Reine.*, 2003 CCI 155. Pour un exemple d'un cas où la dimension personnelle rattachée à l'activité du contribuable était prédominante et où la Cour a conclu en l'absence d'une source de revenu : *Kinsey c. La Reine.*, 2002 CanLII 1134 (CCI).

~~~~~

Comme l'évoque le paragraphe 5 du bulletin d'interprétation IMP. 81-2/R1<sup>5</sup>, la notion d'utilisation personnelle ou récréative avancée dans l'affaire *Stewart* cherche à savoir s'il peut y avoir des motifs autres que d'affaires dans la conduite des activités génératrices de perte. Il existe un aspect personnel lorsque le contribuable<sup>6</sup> ou une personne qui lui est liée jouit, ou a l'intention de jouir, d'un avantage ou d'un profit personnel découlant de l'activité en cause<sup>7</sup>.

En l'espèce, nous croyons que l'activité du contribuable comporte un aspect personnel. Ainsi, avant de conclure à l'existence d'une source de revenu, il est nécessaire de déterminer si le contribuable exerce son activité de vente de véhicules de façon suffisamment commerciale. Ce sera le cas si le contribuable démontre qu'il exerce son activité avec l'intention prédominante d'en tirer du profit et d'une manière conforme aux critères objectifs du comportement d'un homme d'affaires sérieux.

À cet égard, le bulletin d'interprétation IMP. 81-2/R1 expose les normes ou critères suivants afin d'établir la prédominance de l'intention commerciale :

- a) l'état des profits et des pertes pour les années antérieures;
- b) la formation du contribuable;
- c) la voie sur laquelle il entend s'engager;
- d) la capacité de l'entreprise, en terme de capital, de réaliser un profit;
- e) le gain en capital anticipé par le contribuable (et non simplement le gain éventuel);
- f) l'expectative raisonnable de profit qui continue à s'établir en fonction des critères suivants établis par la jurisprudence antérieure<sup>8</sup> :
  - i. le temps requis pour rentabiliser une activité de ce genre;
  - ii. la présence des ingrédients nécessaires à la réalisation éventuelle de profits;
  - iii. l'état des profits et des pertes pour les années postérieures aux années en litige;
  - iv. le nombre d'années consécutives pendant lesquelles des pertes ont été enregistrées;

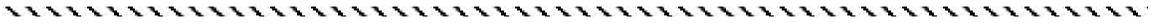
---

<sup>5</sup> Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 81-2/R1, *supra* note 3, paragraphe 5.

<sup>6</sup> La notion d'utilisation personnelle ou récréative des biens d'une société peut être appréciée au travers de celle qu'en font ses actionnaires lorsque vient le moment d'analyser si les activités d'une société constituent une source de revenu. Voir l'affaire *Otterbrook Percherons Limited c. La Reine*, 2004 CCI 517 et plus particulièrement au paragraphe 28.

<sup>7</sup> *Origène Tremblay v. Her Majesty the Queen*, 2004 CCI 424.

<sup>8</sup> *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 RCS 480.



- v. l'accroissement des dépenses et la diminution des revenus au cours des périodes pertinentes;
- vi. la persistance des facteurs qui causent les pertes;
- vii. l'absence de planification;
- viii. le défaut d'ajustement dans la conduite de ses affaires;
- ix. l'ampleur des activités;
- x. les personnes qui y ont participé;
- xi. le contexte dans lequel les activités ont été poursuivies.

Cette liste n'est pas limitative. Comme l'expose l'arrêt *Stewart* précité, les critères peuvent différer selon la nature et l'importance de l'entreprise, et il faut déterminer globalement si l'activité est exercée d'une manière commerciale<sup>9</sup>.

La détermination de l'existence d'une source de revenu est une question intrinsèquement factuelle. En l'espèce, très peu de faits permettraient de conclure que l'intention prédominante de Société n'était pas de tirer profit des ventes de ses véhicules et que cette activité n'a pas été exercée conformément à des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux. En effet, on peut être tenté de questionner l'existence d'une expectative raisonnable de profit puisque Société a généré du profit seulement sur la vente de \*\*\*\*\* véhicules sur \*\*\*\*\*. Il faut toutefois se garder de tirer des conclusions hâtives : on ne peut pas se baser uniquement sur ce critère pour conclure que l'intention de Société n'était pas de réaliser un profit, car, comme nous venons de l'exposer, cette intention doit être déterminée globalement, en tenant compte de l'ensemble des critères mentionnés ci-dessus. En effet, Société dispose d'un site Internet qui met en vente ses véhicules, elle participe à des événements promotionnels, les véhicules ont été affichés dans certains magazines comme \*\*\*\*\* , des véhicules sont exposés dans le département des pièces afin de susciter l'intérêt de clients potentiels. Ainsi, conclure qu'il n'y a pas de source de revenu, sur la seule base qu'il n'y a pas d'expectative raisonnable de profit, irait à l'encontre de l'arrêt *Stewart* précité<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Voir le paragraphe 55 du jugement.

<sup>10</sup> Voir le paragraphe 4 de cet arrêt où il est mentionné ce qui suit : « À notre avis, l'analyse de l'expectative raisonnable de profit ne saurait être maintenue comme critère indépendant pour déterminer l'existence d'une source de revenu, car cela irait à l'encontre du principe selon lequel les tribunaux doivent éviter d'innover et d'établir des règles en matière de droit fiscal. » De plus, la Cour suprême met en garde les tribunaux et les autorités fiscales contre l'utilisation du critère de l'expectative raisonnable de profit pour évaluer après coup les décisions commerciales prises de bonne foi par les contribuables (voir le paragraphe 47 du jugement).

~~~~~

Toutefois, nous désirons réitérer le fait que la situation du contribuable représente un cas d'espèce et que les questions posées sont, pour la plupart, des questions de fait auxquelles vous êtes davantage outillés pour répondre. Malgré tout, selon les faits que vous nous avez fournis, et sous toute réserve de tout autre fait qui n'aurait pas été porté à notre attention, nous serions d'avis que l'intention prédominante de Société était de tirer profit de l'activité de vente de véhicules et que cette activité a été exercée conformément à des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux. En conséquence, l'existence de la source de revenu devrait être concédée et les revenus ou les pertes devraient être traités à titre de revenus ou de pertes d'entreprise.

Réponse 2

Pour les motifs exposés en réponse à la question 1, nous sommes d'avis que l'activité de vente de véhicules doit être considérée comme générant du revenu ou des pertes d'entreprise et par conséquent, les véhicules doivent être considérés comme des biens en inventaire.

Considérant les principes dégagés dans l'arrêt *Canderel*¹¹, un contribuable détient une certaine flexibilité quant à la méthode choisie pour effectuer l'évaluation prévue à l'article 83 de la LI à la condition que cette méthode ne soit pas incompatible avec la législation fiscale, les principes dégagés par la jurisprudence ou les règles de droit établies et les principes commerciaux reconnus.

La notion de « coût d'acquisition » réfère au coût initial du bien plus toutes les dépenses qui peuvent raisonnablement être considérées comme ayant été engagées pour que ce bien soit dans l'état et à l'endroit où il se trouve à la fin de l'année.

En ce qui a trait aux frais d'entreposage et aux autres dépenses encourues pour permettre que les biens soient disponibles à la vente, ils devraient être considérés comme des dépenses courantes d'opération. Dans la perspective où de tels frais sont importants et qu'ils augmentent la valeur des biens détenus en inventaire, la doctrine favorise l'inclusion au coût d'acquisition des biens¹². Cela ne semble pas être le cas en l'espèce.

En conséquence, les frais fixes liés à la détention des véhicules devraient être déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise de Société, à titre de dépenses courantes, dans l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont engagées, sous réserve que leur déduction n'y soit pas interdite ou restreinte par ailleurs, notamment par les articles 128, 133 et 420 de la LI.

¹¹ *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 RCS 147.

¹² *The meaning of cost in Canadian income tax*; D. Keith McNair, *Canadian Tax Paper* N^o. 69, 1982, page 23.

~~~~~

Dans le cas où les véhicules sont à la disposition des actionnaires pour utilisation à des fins personnelles, un avantage imposable pourrait en résulter en vertu des articles 111, 117 et 1082.1 de la LI. L'article 117 de la LI précise la façon de calculer la valeur de l'avantage à inclure dans le calcul du revenu de l'actionnaire. Toutefois, si les véhicules ne sont pas une « automobile » selon le sens donné à cette expression par l'article 1 de la LI, la valeur de l'avantage serait fondée sur la juste valeur locative des véhicules.

Rappelons enfin qu'une société ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'entreprise, le montant des avantages qu'elle confère à ses actionnaires<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 111-1/R2, « Avantage accordé à un actionnaire », 28 décembre 2006, par. 10.