



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 16 OCTOBRE 2019

OBJET : **DÉDUCTIBILITÉ DE DÉPENSES RELATIVES À UN IMMEUBLE**
N/RÉF. : 19-046539-001

La présente donne suite à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise *****.

Votre demande, qui comprend deux questions portant chacune sur des situations distinctes et indépendantes l'une de l'autre, concerne le traitement fiscal applicable, en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à des dépenses relatives à un immeuble.

SITUATION 1

Faits

Un contribuable propriétaire d'un immeuble locatif engage des frais pour l'entreposage des biens d'un locataire décédé et dont les héritiers refusent la succession.

À la suite de la prise en charge des biens du défunt par le ministre du Revenu¹, un montant correspondant aux frais d'entreposage assumés par le contribuable est remboursé à ce dernier.

¹ En vertu du paragraphe 4° de l'article 2 de la Loi sur les biens non réclamés (RLRQ, chapitre B-5.1), le ministre du Revenu est administrateur provisoire des « [...] biens d'une succession qui sont situés au Québec, jusqu'à ce que les héritiers ou un tiers, désigné conformément aux dispositions testamentaires du défunt ou par le tribunal, soient en mesure d'exercer la charge de liquidateur de la succession ou jusqu'à ce que le ministre, notamment dans les cas où l'État est saisi de ces biens, soit habilité à agir à ce titre; ».

Questions

Le contribuable peut-il déduire les frais d'entreposage qu'il doit supporter?

Le montant représentant le remboursement de ces frais devrait-il être inclus dans le calcul du revenu du contribuable?

Opinion

Rappelons tout d'abord que la déduction des dépenses d'entreprise ou de biens découle de l'article 80 de la LI, et non de l'article 128 de la LI qui vise à restreindre la déduction de telles dépenses². En effet, l'article 128 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou à ces biens et dans celle où ils ont été engagés pour gagner un revenu de cette entreprise ou de ces biens.

Un montant relativement à un débours ou à une dépense ne peut être déduit que dans la mesure où ce débours ou cette dépense est raisonnable dans les circonstances³. Le débours ou la dépense ne doit pas non plus constituer des frais personnels ou de subsistance⁴. Enfin, l'article 129 de la LI précise que les débours ou dépenses ainsi déductibles ne peuvent inclure un montant déboursé à titre de capital, sauf le montant qui est expressément permis par la partie I de la LI.

Déductibilité de la dépense

Une dépense engagée afin de permettre à un contribuable de se conformer aux dispositions d'une loi ou d'un règlement est généralement déductible. En effet, nous considérons qu'une telle dépense peut être déduite s'il s'agit d'une dépense reliée à l'exploitation d'un bien, comme peut également être déduite, par exemple, une dépense reliée à l'exploitation d'une entreprise par une société et découlant d'une obligation prévue par une loi corporative.

² *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, pages 721 et 722. Cet arrêt concerne le paragraphe 9(1) et l'alinéa 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.), lesquels sont les pendants des articles 80 et 128 de la LI.

³ Article 420 de la LI.

⁴ Voir l'article 133 et la définition de l'expression « frais personnels ou de subsistance » prévue à l'article 1 de la LI.

~~~~~

Dans la situation présente, même si cette dépense n'est susceptible de se répéter qu'occasionnellement, soit lorsqu'un locataire décède et que ses biens ne sont pas réclamés, nous considérons qu'il s'agit tout de même d'une dépense inhérente à l'exploitation d'un immeuble locatif.

Aussi, la dépense d'entreposage des biens du défunt ne procure aucun avantage durable au contribuable. Elle lui permet seulement de rendre à nouveau le logement disponible à la location. Nous comprenons que le contribuable a engagé cette dépense afin d'être en mesure de continuer à percevoir des revenus de loyer.

Sur la base des faits qui sont présentés, nous sommes d'opinion que les frais pour l'entreposage des biens de la personne décédée sont déductibles, car ils ont été engagés dans le cours normal de l'exploitation de l'entreprise ou du bien<sup>5</sup>. Ces frais ne constituent pas un montant déboursé à titre de capital.

#### Remboursement de la dépense

Afin de déterminer le traitement fiscal du remboursement des frais pour l'entreposage des biens de la personne décédée, il doit être déterminé si le montant ainsi reçu doit faire partie du revenu provenant de l'entreprise ou du bien, tel qu'il est défini à l'article 80 de la LI :

« Sous réserve de la présente partie, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire. »

Puisque les frais payés pour l'entreposage des biens de la personne décédée peuvent être déduits dans le calcul du revenu du contribuable, nous sommes d'opinion que les montants que ce dernier recevrait, le cas échéant, à titre de remboursement des frais ainsi déduits devraient aussi être inclus dans le calcul de son revenu.

Cette approche trouve un appui dans l'affaire *Ikea Limited c. Sa Majesté la Reine*<sup>6</sup>, dans laquelle le contribuable avait reçu un paiement incitatif relié à la location de locaux. Dans son jugement, la Cour suprême du Canada a fait le commentaire suivant :

« Lorsqu'un paiement est fait à un contribuable à titre de remboursement du coût d'un bien immobilisé, il doit être traité comme une rentrée de

---

<sup>5</sup> Les faits dont nous disposons ne nous permettent pas de nous prononcer sur la nature du revenu de location, à savoir s'il s'agit d'un revenu d'entreprise ou d'un revenu tiré d'un bien.

<sup>6</sup> 98 DTC 6092 (C.S.C.), par. 23.

capital aux fins de l'impôt. Par contre, un paiement fait à titre de remboursement d'une dépense imputable au compte de produits doit être traité comme un revenu. »

En se référant à la décision du juge Bowman lorsqu'il a entendu l'appel d'Ikea à la Cour canadienne de l'impôt, la Cour suprême du Canada ajoute ceci :

« Il a aussi conclu que le paiement faisait « partie intégrale » de tout l'aspect des frais d'exploitation quotidiens d'Ikea et, donc, que la rentrée devait être inscrite au compte des produits parce que, essentiellement, elle constituait le remboursement de dépenses qui étaient aussi imputables à ce compte : c'est-à-dire soit le paiement du loyer, soit la prise en charge d'autres obligations accessoires à l'exploitation de l'entreprise dans les locaux, ou les deux. »<sup>7</sup>.

Cette cour a fait sienne cette conclusion du juge Bowman et a relié le paiement aux frais d'exploitation d'Ikea.

Nous sommes d'avis qu'un lien semblable doit être fait dans le cas précis qui vous occupe. Tel que mentionné ci-avant, les frais pour l'entreposage des biens de la personne décédée ne peuvent être reliés à aucune dépense en immobilisation du contribuable. Ces frais font plutôt partie de l'exploitation courante de l'immeuble locatif, et par conséquent, l'encaissement d'un montant à l'égard de ceux-ci devrait être comptabilisé à titre de produit ou de diminution d'une dépense parce que, essentiellement, il constitue le remboursement d'une dépense, déductible par ailleurs.

En considérant le montant du remboursement à l'égard des frais pour l'entreposage des biens de la personne décédée dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition où il est reçu, nous sommes d'opinion que son revenu serait calculé selon les principes ordinaires des affaires commerciales ou selon les principes reconnus de la pratique courante des affaires pour cette année. Nous obtiendrions ainsi une image fidèle du revenu du contribuable pour l'année d'imposition en question. Par conséquent, un montant reçu à titre de remboursement devrait être ajouté au revenu du contribuable en vertu de l'article 80 de la LI.

---

<sup>7</sup> Par. 25.

Si toutefois, pour quelque raison que ce soit, le montant remboursé par le ministre du Revenu dans une année d'imposition n'était pas déjà inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour cette année, le paragraphe w de l'article 87 de la LI aurait pour effet d'inclure dans le calcul du revenu du contribuable ce montant dans cette année :

« **87.** Un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu provenant pour une année d'imposition d'une entreprise ou de biens :

[...]

w) tout montant donné, sauf un montant prescrit, qu'il reçoit dans l'année, dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise ou d'un bien, soit d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration, soit d'une personne ou d'une société de personnes, appelée « personne donnée » dans le présent paragraphe, qui paie le montant donné dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise ou d'un bien ou en vue d'obtenir un avantage pour elle-même ou pour une personne avec laquelle elle a un lien de dépendance ou dans des circonstances telles que l'on peut raisonnablement conclure qu'elle n'aurait pas payé le montant donné n'eût été d'un montant qu'elle a reçu d'une autre personne donnée visée au présent paragraphe, d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration, lorsque l'on peut raisonnablement considérer que le montant donné est reçu soit à titre de remboursement, de contribution, d'allocation ou à titre d'aide, que ce soit sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt, d'allocation ou sous toute autre forme d'aide, à l'égard d'un montant ajouté au coût d'un bien ou déduit au titre du coût du bien ou à l'égard d'un débours ou d'une dépense, soit à titre incitatif, que ce soit sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt, d'allocation ou sous toute autre forme incitative, dans la mesure où le montant donné, selon le cas :

i. n'est pas déjà inclus dans le calcul du revenu du contribuable, ou déduit dans le calcul, pour l'application de la présente partie, d'un solde de débours, dépenses ou autres montants non déduits, pour l'année ou une année d'imposition antérieure; ».

(Nos soulignements)

## **SITUATION 2**

### **Faits**

La succession d'un contribuable décédé demande que soient ajoutés au prix de base rajusté de la maison dont le contribuable était propriétaire de son vivant des frais juridiques de \*\*\*\*\* \$ déboursés par le curateur public<sup>8</sup> dans le cadre d'un litige avec l'enfant du contribuable.

Le litige en question est survenu lorsque le curateur public, alors nommé curateur à la personne et aux biens du contribuable par la Cour supérieure, demanda à l'enfant de ce dernier, lequel habitait ladite maison, de payer un montant mensuel à titre de loyer pour couvrir notamment les charges y afférentes (électricité, chauffage et téléphonie).

L'enfant du contribuable, affirmant être le propriétaire de la maison, s'opposa à cette demande.

Après avoir effectué une recherche de titre ayant révélé que c'était plutôt le contribuable qui était propriétaire de la maison, le curateur public déposa une requête en expulsion auprès de la cour supérieure.

La Cour supérieure rejeta la requête en expulsion du curateur public, mais ordonna toutefois à l'enfant du contribuable de payer toutes les charges inhérentes à l'occupation de la maison, sous forme d'un versement mensuel de \*\*\*\*\* \$.

Peu après ce dernier jugement, le contribuable décéda; dès lors, le curateur public cessa d'intervenir dans le dossier.

À la suite du décès, les frais juridiques de \*\*\*\*\* \$ furent ajoutés au prix de base rajusté de la maison pour la succession.

### **Question**

Quel traitement fiscal doit être appliqué aux frais juridiques payés par le curateur public agissant au nom du contribuable?

---

<sup>8</sup> Nous prenons pour hypothèse que le montant déboursé provient des fonds personnels du contribuable.

---

## Opinion

Tel que souligné dans la réponse à la situation 1, il convient de déterminer si un déboursé est effectué à titre de capital, s'il s'agit d'une dépense déductible effectuée dans le cours normal des activités d'une entreprise ou de l'exploitation d'un bien, ou s'il s'agit plutôt de frais personnels ou de subsistance. La maison du contribuable n'étant pas un immeuble locatif, elle constitue nécessairement un bien d'usage personnel. Les frais y reliés ne peuvent donc être déduits dans le calcul du revenu du contribuable puisqu'ils constituent des « frais personnels ou de subsistance » au sens de la définition de cette expression prévue à l'article 1 de la LI :

« a) les dépenses inhérentes à tout bien maintenu par une personne pour l'usage ou l'avantage du contribuable ou d'une autre personne qui lui est unie par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption, mais ne comprend pas les dépenses relatives à un bien entretenu dans le cadre d'une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit; [...] ».

De plus, cette dépense ne constitue pas un déboursé effectué à titre de capital puisqu'elle n'a pas pour effet, par exemple, de prolonger la durée de vie de la maison, ni d'en augmenter sa juste valeur marchande<sup>9</sup>. Elle ne peut donc pas être comprise dans le coût en capital de la maison pour le contribuable.

Les articles 234 et 236 de la LI prévoient que les dépenses qu'un contribuable a faites ou encourues en vue d'effectuer l'aliénation d'un bien doivent être prises en compte dans le calcul du gain ou de la perte en capital résultant de l'aliénation du bien. Dans le cas précis qui nous occupe, il s'agit de déterminer si les frais juridiques engagés par le contribuable l'ont été pour permettre l'aliénation de l'immeuble ou pour une autre raison.

Rappelons que la raison pour laquelle des frais juridiques ont été engagés par le curateur public est le défaut de l'enfant du contribuable de payer les charges courantes inhérentes à la maison. En effet, la reconnaissance du droit de propriété du contribuable représentait une condition essentielle au paiement des charges reliées à l'occupation de la maison par l'enfant du contribuable. Par conséquent, nous sommes d'opinion que le déboursé n'a pas été fait en vue d'effectuer l'aliénation de la maison et qu'il ne devrait pas, de ce fait, être considéré dans le calcul du gain en capital réalisé lors de l'aliénation réputée survenue immédiatement avant le décès du contribuable<sup>10</sup> ni lors de l'aliénation réelle de la maison effectuée ultérieurement par la succession.

---

<sup>9</sup> Revenu Québec, lettre d'interprétation 15-024710-001 « Dépenses de nature courante ou de nature capital à l'égard d'un immeuble locatif », 28 avril 2015.

<sup>10</sup> Article 436 de la LI.