



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

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

**DATE** : LE 22 NOVEMBRE 2022

**OBJET** : NATURE DES DÉPENSES ENGAGÉES – \*\*\*\*\*  
N/RÉF. : 22-061765-001

---

La présente fait suite à votre demande \*\*\*\*\* concernant la nature de certaines dépenses engagées, en vue d'établir si ces dépenses peuvent être déduites dans le calcul du revenu pour l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

## **FAITS**

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. \*\*\*\*\* , ci-après « Société », est une société régie par la Loi canadienne sur les sociétés par actions (L.R.C. (1985), ch. C-44).
2. Les actions de Société sont détenues par \*\*\*\*\* , un organisme à but non lucratif qui a pour but la promotion du développement économique et la création d'emplois.
3. Société est une société qui œuvre dans le domaine du transport aérien \*\*\*\*\*.
4. Le siège social de Société est situé à \*\*\*\*\* (au Québec) et elle n'a aucun établissement situé dans une province autre que le Québec.
5. Société détient uniquement des avions usagés qu'elle utilise dans le cadre de l'exploitation de son entreprise.
6. Dans le cadre de l'exploitation de son entreprise, Société est appelée à faire la maintenance, les réparations et à l'occasion le remplacement de moteurs dans sa flotte d'avions.

- 
7. Dans le domaine particulier de l'entreprise de Société :
- a. un moteur peut être installé sur un avion puis retiré (placé et conservé dans un atelier comme pièce de rechange) pour être installé sur un autre avion;
  - b. un moteur d'avion peut être utilisé entre 10 000 et 15 000 heures de vol avant qu'une révision (*engine overhaul*) ne soit nécessaire;
  - c. un avion peut voler environ 1 300 heures par année;
  - d. un moteur d'avion peut être utilisé entre 8 et 12 ans avant de faire l'objet d'une révision (*engine overhaul*);
  - e. un moteur d'avion peut faire l'objet de plusieurs révisions au cours de sa vie utile.
8. L'année d'imposition de Société se termine le \*\*\*\*\*.
9. \*\*\*\*\*.
10. Certaines des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition terminée le \*\*\*\*\* 20X4 ont été déduites par Société à titre de dépenses courantes tandis que Revenu Québec est plutôt d'avis qu'il s'agit de dépenses de nature capitale.

Acquisition de \*\*\*\*\* moteurs neufs \*\*\*\*\*

11. Au cours de l'année d'imposition 20X4, Société a, entre autres, acquis \*\*\*\*\* moteurs neufs \*\*\*\*\* pour un montant total de \*\*\*\*\* \$.
12. Au niveau comptable, Société a capitalisé le coût de ces \*\*\*\*\* moteurs neufs et l'a amorti selon les heures de vol annuelles.
13. Au niveau fiscal, Société a déduit le coût de ces moteurs neufs à titre de dépenses courantes dans le calcul de son revenu.
14. Les moteurs ont été acquis dans le cadre du programme « *Fleet enhancement program* » offert par la société Pratt & Whitney Canada, ci-après « P&WC ». En vertu de ce programme, P&WC a proposé de convertir un entretien « *engine overhaul* » par ailleurs requis sur un moteur appartenant à Société par un moteur identique mais d'une série différente, et ce, à un prix semblable à celui d'une révision (*engine overhaul*).

- 
15. P&WC mentionne les avantages suivants à l'égard du *Fleet enhancement program* :

*Our FEP offer lets you exchange a core engine for a new one of the same model. This is an attractive solution, especially for customers facing a third overhaul. Act now!*

*Reduce operating and maintenance costs and obtain new life-limited parts, a new factory warranty and original equipment manufacturer commercial support along with increased aircraft value<sup>1</sup>.*

16. Revenu Québec a émis un projet de cotisation en vertu duquel les dépenses relatives au coût d'acquisition des moteurs neufs au montant de \*\*\*\*\* \$ ont été considérées comme étant des dépenses de nature capitale au lieu de dépenses de nature courante.
17. Le moteur \*\*\*\*\* peut voler 12 000 heures de vol avant qu'une révision totale ne soit nécessaire.

#### Acquisition d'un moteur \*\*\*\*\*

18. Au cours l'année d'imposition 20X4, Société a également acquis un moteur d'avion, modèle \*\*\*\*\* pour un montant de \*\*\*\*\* \$.
19. Ce moteur a été installé sur l'avion \*\*\*\*\*.
20. Au niveau comptable, Société a traité le coût d'acquisition du moteur comme étant un bien en immobilisation amortissable tandis qu'au niveau fiscal, cette dépense a été déduite à titre de dépense courante dans le calcul de son revenu.
21. Dans son projet de cotisation, Revenu Québec a traité le coût d'acquisition du moteur \*\*\*\*\* au montant de \*\*\*\*\* \$ comme étant une dépense de nature capitale au lieu d'une dépense de nature courante.

---

<sup>1</sup> <https://www.pwc.ca/en/products-and-services/services/maintenance-programs-and-solutions/pwsmart-maintenance-solutions/pwsmart-pw100/fleet-enhancement-program>.

---

Acquisition d'un avion \*\*\*\*\*

22. En 20X1, Société a fait l'acquisition d'un avion \*\*\*\*\* usagé pour un montant de \*\*\*\*\* \$.
23. L'avion avait été acquis dans l'intention de le revendre.
24. Des améliorations et des modifications ont été apportées à l'avion au cours des années 20X1 à 20X4.
25. En 20X4, Société a décidé de ne plus vendre l'avion et de l'utiliser dans le cadre de l'exploitation de son entreprise.
26. Société a alors dû engager certaines dépenses d'entretien et de réparation pour un montant totalisant \*\*\*\*\* \$ afin remettre l'avion en état de voler et d'être utilisé dans le cadre des activités commerciales de l'entreprise.
27. Les dépenses au montant de \*\*\*\*\* \$ ont été déduites à titre de dépenses courantes pour l'année d'imposition 20X4.
28. Dans les faits, durant l'année d'imposition 20X4, l'avion n'a pas été utilisé dans le cadre de l'exploitation de son entreprise, mais a fait l'objet de \*\*\*\*\* vols \*\*\*\*\* , sans passagers, afin d'effectuer des tests avant que l'appareil puisse être utilisé à des fins commerciales.
29. En 20X4, Société a inclus le coût d'acquisition de l'avion ainsi que la portion des dépenses capitalisées dans la catégorie 9 de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après « RI ».
30. Dans son projet de cotisation, Revenu Québec a traité les dépenses au montant de \*\*\*\*\* \$ qui avaient été déduites par Société à titre de dépenses courantes comme étant des dépenses en capital.
31. Le premier vol commercial de l'avion \*\*\*\*\* a été effectué au début de l'année d'imposition 20X5 et l'avion a été vendu dans cette même année.

**QUESTION**

Quelle est la nature des dépenses engagées par Société à l'égard des avions pour son année d'imposition 20X4?

---

## OPINION

En vertu de l'article 80 de la LI, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire, sous réserve de la partie I de la LI.

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 où ils ont été engagés pour gagner ce revenu, sauf disposition contraire de la partie I de la LI. À cet égard, l'article 129 de la LI précise que les débours ou dépenses auxquels il est fait référence à l'article 128 de la LI ne peuvent inclure un remplacement de capital ni un paiement ou un montant déboursé à titre de capital. Cependant, un contribuable peut, en vertu du paragraphe *a* de l'article 130 de la LI, déduire la partie ou le montant prescrit du coût en capital d'un bien.

La détermination de la nature d'une dépense, à savoir s'il s'agit d'une dépense courante ou d'une dépense de nature capitale, doit être effectuée en tenant compte de l'ensemble des faits et des circonstances particulières de chaque cas<sup>2</sup>. Plusieurs éléments doivent être considérés pour déterminer le traitement fiscal applicable à une dépense donnée. Aucun d'eux n'est prédominant, décisif ou infaillible<sup>3</sup>.

De façon générale, une dépense engagée pour effectuer une réparation ou pour faire l'entretien d'une immobilisation est considérée comme une dépense courante et est admise en déduction dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens du contribuable pour l'année d'imposition au cours de laquelle elle a été engagée<sup>4</sup>.

Cependant, une dépense engagée dans le but de faire l'acquisition d'une immobilisation, d'y faire un ajout ou d'y apporter une amélioration est considérée comme une dépense en capital et n'est pas admise en déduction dans le calcul du revenu<sup>5</sup>. Cette dépense doit plutôt être ajoutée au coût en capital de l'immobilisation et peut donner droit à une déduction pour amortissement pour la partie ou le montant prescrit du coût en capital du bien<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, (1985) 2 RCS 46, *Shabro Investments Ltd. c. Canada*, 79 D.T.C. 5104 (CAF).

<sup>3</sup> Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3 « Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation », 29 décembre 2011, par. 11.

<sup>4</sup> *Id.* par. 7.

<sup>5</sup> *Id.* par. 8.

<sup>6</sup> Paragraphe *a* de l'article 130 de la LI.

---

Il est à noter que le calcul du revenu d'entreprise ou de biens doit être compatible avec les « principes comptables généralement reconnus », ci-après « PCGR », pour déterminer si une dépense est de nature courante ou de nature capitale, à moins qu'un traitement différent soit spécifiquement prévu dans la LI<sup>7</sup>.

Pour déterminer si une dépense est engagée pour réparer ou entretenir (maintenir en bon état) une immobilisation ou si elle vise plutôt à l'améliorer (rendre meilleure, augmenter sa valeur), il faut comparer son état juste après la dépense par rapport à son état antérieur avant celle-ci pour déterminer s'il y a eu un accroissement de son potentiel de service, c'est-à-dire un accroissement de son aptitude à procurer des avantages futurs<sup>8</sup>. En d'autres mots, il faut se demander si l'immobilisation qui existe après les travaux est de nature différente de celle qui existait antérieurement du point de vue de son propriétaire.

À cet égard, le bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3<sup>9</sup> précise qu'une dépense constitue habituellement une dépense en capital non déductible si elle a pour effet :

- d'accroître la capacité de production physique ou de service de l'immobilisation;
- de réduire les frais d'exploitation de l'immobilisation;
- de prolonger la durée de vie ou la durée de vie utile de l'immobilisation;
- d'augmenter la juste valeur marchande de l'immobilisation ou son évaluation municipale;
- de remplacer une immobilisation usée, disparue, épuisée ou désuète;
- de créer une nouvelle immobilisation.

À la lumière de ce qui précède, nous émettons l'opinion suivante quant à la nature des dépenses engagées par Société :

Acquisition de \*\*\*\*\* moteurs neufs \*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* \$)

Tel que mentionné plus haut, les moteurs neufs \*\*\*\*\* ont été acquis dans le cadre du programme « *Fleet enhancement program* » offert par P&WC, dont le but est de convertir un entretien « *engine overhaul* » par ailleurs requis, par l'installation d'un moteur identique mais d'une série différente.

---

<sup>7</sup> *Supra*, note 3, par. 9.

<sup>8</sup> *Id.*, par. 10 et 17.

<sup>9</sup> *Id.*, par. 29.

---

Selon P&WC, ce programme permet de réduire les coûts d'exploitation et de maintenance, d'obtenir de nouvelles pièces, d'obtenir une nouvelle garantie et un support commercial du fabricant d'équipement d'origine ainsi qu'une augmentation de la valeur de l'avion.

Nous sommes d'avis que le remplacement du moteur usagé par un moteur neuf au lieu d'une révision constitue le remplacement d'une pièce centrale de l'avion et a créé un bien différent de celui qui existait auparavant<sup>10</sup>. Le remplacement des moteurs a eu pour effet d'accroître le potentiel de service des avions en diminuant leur coût d'exploitation, en obtenant de nouvelles garanties du fabricant et en augmentant leur valeur.

Les faits dans le présent dossier sont différents de ceux de la cause *Kelowna Flightcraft Air Charter Ltd v. The Queen*<sup>11</sup>, où il s'agissait de déterminer si l'installation sur un avion d'un Quiet Wing System, un dispositif réducteur de bruit exigé par la Federal Aviation Authority (États-Unis) et Transports Canada (Canada) en Amérique du Nord, donnait lieu à une dépense de nature courante ou à une dépense de nature capitale. Le juge a décidé qu'il s'agissait d'une dépense de nature courante, car l'installation du dispositif n'a eu pour effet que de permettre au contribuable de continuer d'exploiter son entreprise sans augmenter la valeur normale ni le rendement de l'appareil.

Ceci étant, nous sommes d'avis que le coût d'acquisition des moteurs neufs \*\*\*\*\* devrait être capitalisé au coût des avions et inclus dans la catégorie 9 de l'annexe B du RI. Ce traitement est par ailleurs conforme aux PCGR puisque le coût d'acquisition de ces moteurs a été capitalisé au niveau comptable par Société et a été amorti en fonction des heures de vol.

#### Acquisition d'un moteur d'avion \*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* \$)

Conformément à nos commentaires exposés plus haut, nous sommes également d'avis que le coût d'acquisition du moteur \*\*\*\*\* devrait être capitalisé au coût d'acquisition de l'avion et inclus dans la catégorie 9 de l'annexe B du RI.

Encore une fois, ce traitement fiscal est conforme aux PCGR puisque le coût d'acquisition du moteur a été capitalisé au niveau comptable par Société.

---

<sup>10</sup> *Thompson Construction (Chemong) Ltd. v. MNR*, 57 D.T.C 1114 (EC) et *Vancouver Tug Boat Co v. MNR*, 57 D.T.C. 1126 (EC).

<sup>11</sup> 2003 CCI 347.

---

Dépenses engagées à l'égard de l'avion \*\*\*\*\* (\*\*\*\*\* \$)

Les dépenses de \*\*\*\*\* \$ ont été engagées en 20X4 à l'égard de l'avion \*\*\*\*\* avant que ce dernier n'effectue son premier vol commercial. L'avion \*\*\*\*\* était un bien usagé avant son acquisition. À la fin de l'année 20X4, cet avion n'avait été utilisé qu'à \*\*\*\*\* reprises pour faire des vols sans passagers afin de procéder à différents tests.

Nous sommes d'avis que les dépenses engagées en 20X4 à l'égard d'un bien usagé, avant que ce dernier ne soit utilisé, sont des dépenses de nature capitale puisqu'elles ont pour but de rendre le bien en état d'être utilisé<sup>12</sup>.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec \*\*\*\*\*.

---

<sup>12</sup> Agence du revenu du Canada, Folio de l'impôt sur le revenu S3-F4-C1 « Exposé général sur la déduction pour amortissement », 27 février 2019, par. 1.11.