



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 10 NOVEMBRE 2005

OBJET : **FRAIS DE SOUMISSION, FRAIS INITIAUX ET AMÉLIORATIONS
LOCATIVES
N/RÉF. : 05-0102292**

La présente est pour faire suite à votre demande du ***** dans laquelle vous demandez si l'article 135.4 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », s'applique aux dépenses reliées aux frais de soumission, aux frais initiaux et aux améliorations locatives, et si ces frais constituent par ailleurs des paiements incitatifs.

Exposé des faits

1. Un groupe d'hommes d'affaires oeuvrent dans l'investissement immobilier et la gestion d'immeubles résidentiels et commerciaux.
2. De façon typique, ce groupe d'hommes d'affaires place chacun des immeubles dans un projet spécifiquement désigné au Registre des entreprises et portant un statut juridique distinct soit une société en commandites, une société en noms collectifs ou une société.
3. Les divers projets sont les suivants :
 - a. un projet concernant un immeuble résidentiel qui à l'acquisition avait un taux de vacance élevé à cause de sa vétusté et qu'une fois les travaux majeurs effectués le taux d'occupation atteignait 90%.
 - b. des projets concernant des immeubles commerciaux pratiquement vacants au moment de l'acquisition en raison de leur vétusté. Ces immeubles ont nécessité de nombreux travaux sur la structure afin de les rendre prêts à la location ainsi que des rénovations (frais initiaux) selon les ententes conclues avec de futurs locataires. Les travaux comprennent l'ajout d'un

////////////////////////////////////
système de protection d'incendie, relocalisation d'espaces, construction d'un mur, construction de plafond acoustique etc.

- c. Construction d'un immeuble neuf sur un terrain vacant. Des frais désignés comme des frais de soumission ont été encourues à l'égard de ce projet et comprennent entre autres les frais d'étude de sol afin de s'assurer que le terrain puisse constituer un emplacement adéquat pour la construction d'un immeuble à bureaux.

4. Le terme de location débuterait après la réalisation des travaux.

Interprétation demandée

1. L'article 135.4 de la LI s'applique-t-il aux frais initiaux et aux frais de soumission?
2. Les conclusions de l'arrêt *Montreuil* s'appliquent-elles à l'égard de l'immeuble résidentiel
3. Les frais initiaux encourus pour satisfaire les besoins et les exigences de futurs locataires, comme condition à ce que les baux soient signés, représentent-ils des « paiements incitatifs » déductibles (*Canderel*) ou des paiements visés par l'article 135.4 de la LI et capitalisables au coût de l'immeuble?

Position du contribuable

Le représentant du contribuable soutient que les sommes dépensées pour les frais initiaux représentent des paiements incitatifs et que ces frais sont déductibles en appliquant les principes établis dans l'arrêt *Canderel*¹. Le représentant du contribuable soutient également que bien que les dépenses aient été effectuées durant la période de rénovation de l'édifice, elles ne sont pas attribuables à cette période, mais plutôt attribuables à la période de location, c.-à-d. que ces dépenses ont été encourues dans le but de générer des revenus de location.

¹ *Canderel Limited c. The Queen*, 98 DTC 6100.

Interprétation donnée

Avant de répondre plus spécifiquement aux questions posées, nous désirons apporter les précisions suivantes.

Remarque préliminaires

Les travaux effectués par le locateur afin de rencontrer les exigences requises par le locataire (*****) pour l'inciter à conclure un bail peuvent représenter des dépenses de nature capital ou de nature courante pour le locateur. La question de savoir si une dépense est de nature courante ou de nature capital demeure une question de faits devant être déterminée en fonction des circonstances particulières à chaque situation. Nous pouvons néanmoins affirmer que lorsque les travaux effectués conservent une utilité pour le propriétaire une fois le bail terminé, il s'agit davantage d'une dépense de nature capital.

Le paragraphe 12 du Bulletin d'interprétation IMP.128-4/R1 intitulé « *Location d'immeubles - dépenses d'opération vs dépenses en capital* » précise qu'à la suite de l'application de la cause *Goyer*, lorsqu'un contribuable acquiert un immeuble à un prix inférieur à sa valeur normale (immeuble vétuste) et qu'en raison de l'état du bien lors de son acquisition il doit faire une dépense pour ramener l'immeuble à sa valeur normale, cette dépense doit être capitalisée.

En l'espèce, les immeubles ***** représentent bien cette situation, puisqu'ils ont été acquis dans un état vétuste à un prix moindre que leur valeur normale. Les dépenses effectuées sur la structure des immeubles devaient l'être de toute façon afin de ramener les immeubles à leur valeur normale et les rendre qualifiables à la location. À notre avis, ces dépenses sont de nature capital et devraient être ajoutées au coût de l'immeuble acquis. Quant aux dépenses encourues pour effectuer les travaux conformément aux exigences des locataires tels que la modification des ouvertures, l'installation de système de ventilation et du système de protection d'incendie², l'érection de murs et l'installation de plafonds acoustiques ainsi que le réaménagement des aires de travail représentent également des dépenses de nature capital à ajouter au coût de l'immeuble³.

² Ces biens sont visés au paragraphe *q* de la catégorie 1 de l'annexe B du *Règlement sur les impôts* (R.R.Q., 1981, c. 1-3, r.1).

³ Interprétation fédérale, 9905157, 21 mai 1999.

Des dépenses encourues par un propriétaire pour effectuer des travaux afin d'inciter un locataire potentiel à louer des espaces chez lui ne devraient pas être traitées différemment que celles effectuées dans la cause *Canderel*⁴, pour autant que ces travaux soient de nature courante, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. C'est pourquoi nous ne pouvons appliquer les conclusions de la cause *Canderel* dans cette situation.

L'article 135.4 de la LI s'applique-t-il aux frais initiaux et aux frais de soumission?

Les frais initiaux comprennent les frais encourus afin de rendre les immeubles louables et ceux engagés pour rendre les immeubles conformes aux exigences des locataires (*****). Les frais de soumission représentent les frais engagés pour le projet *****, c.-à-d. les frais d'études de sol préalables à l'acquisition des terrains.

L'article 135.4 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire aucun montant, dans le calcul de son revenu, à l'égard d'une dépense encourue, autre qu'une dépense visée au paragraphe *a* de l'article 130 de la LI, si l'on peut raisonnablement considérer ce montant comme étant attribuable à la période de construction, de rénovation ou de transformation par le contribuable.

Donc, pour que les dispositions de l'article 135.4 de la LI s'appliquent, il doit s'agir d'une dépense par ailleurs déductible et non d'une dépense de nature capital.

La période de construction, de rénovation ou de transformation débute au moment où les travaux commencent à être réalisés et se terminent au premier en date du jour où les travaux sont terminés ou du jour où 90 % de l'édifice est utilisé aux fins pour lesquelles il a été construit, rénové ou transformé⁵.

En ce qui concerne les projets *****, considérant nos remarques préliminaires, les frais initiaux représentent des dépenses devant être capitalisées au coût de l'immeuble et l'article 134.5 de la LI ne peut s'appliquer.

En ce qui concerne le projet *****, nous comprenons que les frais de soumission comprennent essentiellement les frais d'études de sol afin de s'assurer que la bâtisse projetée puisse être construite sur un terrain vacant à l'égard duquel le contribuable ne détenait qu'une option d'achat à cette époque.

⁴ *Canderel limited c. The Queen*, 98 DTC 6100 (CSC).

⁵ Article 135.7 de la LI.

De tels frais peuvent être déduits du calcul du revenu du contribuable dans l'année où ils ont été encourus en vertu des règles établies au paragraphe e de l'article 157 de la LI, dans la mesure où la dépense a été faite dans l'année où la déduction est demandée, que cette dépense est faite pour l'étude d'un emplacement afin de déterminer s'il convenait à la construction projetée d'un bâtiment et que l'utilisation prévue du bâtiment soit dans le cadre d'une entreprise exploitée par le contribuable⁶. Le contribuable peut demander une déduction pour de telles dépenses, peu importe qu'il soit déjà propriétaire du terrain ou qu'il s'agisse d'un terrain qu'il envisage d'acheter. Le contribuable peut également demander cette déduction même si le projet est abandonné par la suite.

Les conclusions de l'arrêt *Montreuil* s'appliquent-elles à l'égard de l'immeuble résidentiel?

Nous sommes d'avis que les conclusions énoncées dans *Montreuil* sont limitées aux faits de cette cause. Nous sommes d'avis que c'est inutilisation de l'immeuble pendant la période des travaux à hauteur de ce que prévoit l'article 135.7 LI qui déclenche l'application des règles prévues aux articles 135.4 et 135.5 LI plutôt que l'ampleur même des travaux⁷. Évidemment, pour ce faire, il faut non seulement comparer le nombre d'unités vacantes par rapport au nombre d'unités qui comporte l'immeuble, mais également considérer la superficie et la valeur locative des logements du premier et du second groupe.

Les frais initiaux encourus pour satisfaire les besoins et les exigences de futurs locataires, comme condition à ce que les baux soient signés, représentent-ils des « paiements incitatifs » déductibles (*Canderel*) ou des paiements visés par l'article 135.4 de la LI et capitalisables au coût de l'immeuble?

Considérant nos remarques préliminaires ainsi que la réponse donnée à la première question, cette question devient sans objet.

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

⁶ Bulletin d'interprétation IT-350R intitulé « *Étude d'un emplacement* », paragraphe 1.

⁷ Plus de 10% d'inutilisation.