



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 22 AVRIL 2010

OBJET : DIVERSES QUESTIONS ENTOURANT LE CALCUL DU REVENU DÉCOULANT DES ACTIVITÉS D'HÉBERGEMENT DE PERSONNES ÂGÉES, RETRAITÉS, AUTONOMES OU NON
N/📁 : 10-008690-001

La présente est pour faire suite à votre note du ***** en regard de l'objet décrit ci-dessus. Les questions portaient sur la nature du revenu d'hébergement pour un des particuliers investisseurs, ***** et sur la déductibilité, par lui et à quel titre, de certaines dépenses dans l'établissement de sa quote-part de revenu. Nous répondrons à ces questions après avoir fait état du contexte.

Le contexte

***** est ***** et copropriétaire avec ***** de Résidence ***** (ci-après « Résidence »), un complexe immobilier ***** et qui comprend aussi des locaux commerciaux. Résidence est administrée au travers d'une société prête-nom.

La vocation de Résidence est d'offrir de l'hébergement et des services connexes à sa clientèle composée de personnes âgées et retraitées.

Les ***** copropriétaires se répartissent les revenus de Résidence selon leur pourcentage respectif d'investissement. ***** y possède, quant à lui, une participation de ***** %.

Questions

Question 1 – Revenu d'entreprise versus revenu de location

Vous vous interrogez sur la nature même de l'activité locative de Résidence et voulez vous voir confirmer que le revenu qui découle des activités locatives de Résidence constitue, pour ***** , du revenu tiré d'une entreprise plutôt que du revenu tiré de biens.

Votre position

Étant donné que l'on fournit aux locataires ou que l'on met à leur disposition, en plus du logement, un nombre important de services, vous êtes d'avis qu'il faut convertir le revenu tiré de biens déclaré par ***** et les autres copropriétaires en revenu tiré d'une d'entreprise.

Position du représentant

Le représentant vous fait part que la majorité des services sont gérés par des entreprises indépendantes et que cette offre de services ne devrait pas avoir d'impact sur la qualification du revenu des copropriétaires de Résidence.

Opinion sur la nature du revenu

Si l'on se fie à l'information disponible sur Internet¹, les services suivants sont, en plus de l'hébergement lui-même, aussi offerts aux résidents de ce complexe :

- *****

La somme et l'ampleur des services offerts² font en sorte que le revenu qui découle de l'exploitation de ce complexe immobilier constitue, même pour un particulier, du revenu d'entreprise et non du revenu tiré de biens.

Même en concédant que certains de ces services soient offerts par des sous-contractants des copropriétaires de Résidence, cela ne changera en rien au fait que ces copropriétaires continueront d'être vus comme exploitant une entreprise³.

¹ *****

² Voir l'affaire *Walsh and Micay v. MNR*, 65 DTC 5293 (Cour de l'Échiquier) à la p. 5296, où il est dit :

In my view, *prima facie* the perception of rent as land owner is not the conduct of a business, but cases can arise where the extent of the various services provided by the landlord under the terms of a leasing contract and the time and labour devoted by him are such that the rental paid by the tenant **can be regarded as in a substantial measure payment for such services as well as for the use of the property and the interrelation of the use of the premises with the use of such services may be so extensive that the whole sum could readily be regarded not as mere rental of property, but as true receipts of a business of providing apartment suites and services to tenants.** It is a question of fact as to what point mere ownership of real property and the letting thereof has passed into commercial enterprise and administration [la mise en évidence est de nous].

Voir aussi la position fédérale décrite au paragraphe 6 du bulletin d'interprétation IT-434R, position qui est conforme à la jurisprudence en la matière.

³ Par inférence aux dispositifs des décisions rendues dans les affaires *King George Hotels Limited v. The Queen*, 81 DTC 5082 (C.A.F.) à la p. 5084 ou *E.S.G. Holdings Ltd. v. The Queen*, 76 DTC 6158 (C.A.F.).

Question 2 – Dépense en capital versus dépense courante

Au cours des dernières années, plusieurs résidences pour personnes âgées ont été construites à proximité de Résidence. Par conséquent, la concurrence est féroce et Résidence doit offrir aux nouveaux résidents un logement esthétiquement égal à celui de la concurrence afin de maintenir son taux d'occupation à un niveau élevé. Par conséquent, Résidence rénove les appartements des nouveaux locataires et y installe de nouveaux électroménagers. Les électroménagers achetés ne sont pas d'une qualité supérieure. Ces dépenses représentent un montant de 76 889 \$ pour 2005, 36 337 \$ pour 2006 et 30 832 \$ pour 2007.

Votre position

Vous considérez qu'elles sont capitalisables en vous autorisant du bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R2.

Position du représentant

La situation serait particulière et les dépenses d'électroménagers devraient, pour une série de motifs, être admises comme dépense courante.

Opinion quant à la déduction du coût des appareils électroménagers

Nous étudierons tout de suite le bien-fondé de cette prétention et des arguments invoqués pour ce faire.

En vue de réclamer le coût de remplacement fréquent des appareils ménagers (cuisinières et réfrigérateurs) comme dépense de nature courante dans l'année où il a été encouru plutôt que d'avoir à le capitaliser et l'amortir sur une certaine période comme certaines dépenses de nature du capital, le représentant porte à votre connaissance la portée des décisions *Canderel Ltée c. Canada*⁴, *Johns-Manville Canada c. La Reine*⁵ et *Damon Developments Ltd. v. MNR*⁶.

Avant de commenter la pertinence ou non de chacune de ces décisions, il y a tout lieu d'exposer la position de principe en cette matière. On peut tirer de la décision *Haddon Hall Realty Inc. v. MNR*⁷ que la Cour suprême du Canada est d'avis qu'un propriétaire d'immeuble qui doit changer fréquemment et même annuellement des appareils ménagers n'est pas admis à déduire ce coût comme une dépense courante. La dépense étant de nature du capital, il n'a d'autre choix que de l'amortir. Au surplus et en raison de la décision de la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Goyer c. SMRQ*, qui reprend à son compte la décision *Haddon Hall*

⁴ [1998] 1 R.C.S. 147, 98 DTC 6100.

⁵ [1985] 2 R.C.S. 46.

⁶ 88 DTC 1128 (C.C.I.).

⁷ [1962] S.C.R. 109, 62 DTC 1001 au deuxième paragraphe.

Realty, cette dépense est aussi de nature du capital puisque l'on remplace un bien par un autre⁸.

D'autre part, la décision de la Cour suprême du Canada rendue dans l'affaire *Canderel* précitée n'est ici d'aucune utilité. En effet, dans cette affaire, la question n'était pas du tout de savoir, comme le laisse erronément entendre le représentant, si la dépense était une dépense de nature du capital (« *capital expense* ») ou elle était une dépense de nature courante (« *current expense* ») mais était plutôt de savoir si la dépense de nature courante devait être considérée comme devant inévitablement être encourue (« *running expense* ») et être déduite sitôt encourue plutôt que d'être reflétée sur plusieurs exercices. Bref, cette décision ne portait pas du tout sur la différence entre une dépense de nature du capital et une dépense de nature courante et elle n'est donc ici d'aucun secours et ne peut être vue comme ayant eu pour effet de déplacer l'état du droit existant jusque-là en cette matière depuis les décisions *Haddon Hall Realty* et *Goyer*.

Pour ce qui est de la décision de la Cour suprême du Canada rendue dans l'affaire *Johns-Manville*, elle n'est pas non plus pertinente lorsqu'on y regarde de près, et ce, en raison de son dispositif même⁹. Comme l'indique cette affaire :

[...] si l'interprétation d'une loi fiscale n'est pas claire et qu'une interprétation raisonnable entraîne une déduction au profit du contribuable **alors qu'une autre interprétation laisse le contribuable sans allègement** pour les dépenses réelles faites dans le cours de ses opérations commerciales, selon les règles générales d'interprétation des lois fiscales, le tribunal devrait choisir la première interprétation [la mise en évidence est de nous].

Or ici, le contribuable n'est justement pas laissé sans allègement puisqu'il a le loisir de réclamer de l'amortissement en regard du coût en capital de ces biens. Cette décision ne déplace donc pas non plus l'état du droit existant depuis les décisions *Haddon Hall Realty* et *Goyer*.

Finalement, pour ce qui est de la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Damon Development Ltd* et bien que rendue dans un contexte d'hôtellerie, il s'agit là d'une décision isolée et il y a lieu de s'en distancer puisqu'elle s'écarte des décisions *Haddon Hall Realty* et *Goyer* rendues par des tribunaux d'instance supérieure.

Question 3 – Admissibilité de certaines dépenses

⁸ 1987 CanLII 538 (C.A. Qué.).

⁹ *Johns-Manville*, *ibid.* para. 27.