



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

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

**DATE** : LE 19 JUIN 2014

**OBJET** : **RÉAMÉNAGEMENT D'UN LOCAL COMMERCIAL  
QUALIFICATION DES DÉPENSES  
N/RÉF. : 13-019800-001**

---

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation \*\*\*\*\* concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », quant à certaines dépenses engagées par les propriétaires d'un local commercial pour accueillir un nouveau locataire. Dans le cadre d'une vérification, Revenu Québec a capitalisé une grande partie des montants déduits à ce titre par les contribuables pour leurs exercices financiers \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*.

## Les faits

Pour les années d'imposition vérifiées, X et Y exerçaient la profession de \*\*\*\*\* au sein d'une société en nom collectif, ci-après désignée « SENC », qu'ils avaient formée. La SENC était propriétaire d'un immeuble à revenus dont leur commerce occupait le 1<sup>er</sup> étage.

En \*\*\*\*\* et en \*\*\*\*\* , pour satisfaire aux besoins des nouveaux locataires du 2<sup>e</sup> étage de l'immeuble, des professionnels qui n'avaient aucun lien de dépendance avec X et Y, la SENC a engagé des dépenses pour réaliser les travaux suivants :

- défaire des murs, ajouter des cloisons;
- construire une salle d'attente et une réception, trois bureaux de médecin, trois salles d'examen, des équipements de bureau, deux salles de bain.

---

Les travaux se sont poursuivis de \*\*\*\*\* jusqu'en \*\*\*\*\*. La SENC a déduit 100 % des dépenses relatives aux travaux dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour les années d'imposition \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*.

La SENC a été dissoute le \*\*\*\*\* suite à la décision prise par X et Y de former la Société X et Y Inc. L'immeuble à revenus et son terrain ont alors été cédés par roulement à la société de gestion formée par X et Y et ensuite à la Société X et Y Inc.

Le \*\*\*\*\* , la société X et Y Inc. a signé un contrat de bail avec les professionnels, leur louant le 2<sup>e</sup> étage de leur immeuble du \*\*\*\*\* au \*\*\*\*\* moyennant la réception d'un loyer mensuel de \*\*\*\*\* \$ auquel s'ajoute un montant de \*\*\*\*\* \$ payable le \*\*\*\*\* de chaque année. Ce contrat prévoit qu'il est renouvelé automatiquement à son échéance à moins que l'une des parties donne à l'autre un préavis de six mois à l'effet contraire.

La vérificatrice a conclu que pour l'exercice financier \*\*\*\*\* , X et Y auraient dû capitaliser des dépenses pour un montant de \*\*\*\*\* \$ sur un grand total de dépenses engagées de \*\*\*\*\* \$ alors que pour l'exercice financier \*\*\*\*\* , un montant de \*\*\*\*\* \$ aurait dû être capitalisé sur un grand total de dépenses engagées de \*\*\*\*\* \$. Elle a conclu qu'une grande partie des dépenses déduites par la SENC devaient être capitalisées, car elles étaient liées à des rénovations majeures qui ont accru le potentiel de service de l'immeuble.

### **Arguments soumis en opposition par la représentante des contribuables**

La représentante des contribuables soumet ce qui suit au soutien de l'opposition faite par ces derniers :

- les travaux ont été effectués à la demande du locataire afin de répondre à ses besoins;
- les travaux effectués permettent le réaménagement des locaux du 2<sup>e</sup> étage afin de modifier le nombre et la grandeur des bureaux et en déplaçant ou en ajoutant des cloisons;
- les travaux incluent l'aménagement de cloisons sèches, le plâtrage, la peinture, la pose de couvre plancher ainsi que certains travaux mineurs d'électricité, de plomberie et de climatisation;
- les travaux ne modifient pas l'enveloppe, la structure, les ouvertures ou les dimensions de l'immeuble;

- 
- les dépenses engagées par ses clients n’ont pas servi à acquérir un bien immeuble ou à y apporter des améliorations;
  - les travaux n’ont pas entraîné une augmentation de la valeur de l’immeuble;
  - aucun avantage durable pour la SENC ne découle des travaux effectués puisqu’ils n’avaient pour but que de répondre aux besoins ponctuels du locataire;
  - le réaménagement du 2<sup>o</sup> étage n’a pas modifié la nature de l’immobilisation, car il s’agit toujours d’un local de 80 mètres carrés aménagé en espace à bureaux;
  - les faits rappellent ceux dans les affaires *Boyd Building Ltd.* et *Coutts Co.* Selon la représentante, la Commission d’appel de l’impôt a décidé, dans les deux dossiers, qu’une dépense engagée par un locateur est déductible dans le calcul de son revenu d’entreprise ou de biens lorsqu’elle bénéficie exclusivement au locataire et dans la mesure où elle n’augmente pas la valeur globale de l’immeuble et ne prolonge pas sa durée de vie utile.

### **Interprétation demandée**

Quelle est notre position quant à la portée des décisions rendues par la Commission d’appel de l’impôt dans les affaires *Boyd Building Ltd* et *Coutts Co.* au regard des faits du présent dossier?

### **Notre interprétation**

Dans la mesure où les dépenses effectuées confèrent aux locateurs un avantage durable, Revenu Québec est en droit de les capitaliser.

Cet avantage peut découler du fait que les nouveaux aménagements réalisés offrent une meilleure flexibilité de location aux locateurs, qu’ils augmentent la valeur commerciale de leur immeuble ou qu’il s’agit de travaux de nature générale profitant autant à l’immeuble qu’aux locataires actuels de sorte que les locataires futurs en bénéficieront aussi.

Par ailleurs, il est vrai que les tribunaux ont parfois considéré que des dépenses d’aménagement ou de réaménagement de locaux engagées par un locateur pour le bénéfice exclusif d’un locataire ont été qualifiées de dépenses courantes déductibles dans le calcul de son revenu d’entreprise ou de biens. Cependant, les tribunaux examinent l’ensemble du contexte factuel de chaque dossier et ils peuvent conclure autrement,

---

notamment lorsque la durée du bail est longue et que par ailleurs il est établi que les locataires futurs ne refuseront pas de louer en raison de l'existence de certains aménagements particuliers (voir l'affaire *Heatex* résumé ci-après). Chaque cas est un cas d'espèce.

Nous vous laissons le soin d'apprécier les faits dans le dossier sous étude pour déterminer le bien-fondé ou non de la décision de capitaliser certaines dépenses prise par Revenu Québec lors de la vérification.

### **Nos motifs**

#### **Qualification des frais d'aménagement d'un local commercial engagés par un locateur**

##### **1. Analyse de la jurisprudence pertinente**

– *Boyd Building Ltd. v. M.N.R.*, 10 Tax A.B.C. 422

L'appelante, BBL, était propriétaire d'un immeuble à revenus ayant cinq étages. À l'origine, il avait été construit en vue d'être loué à des médecins et à des dentistes. Une grande partie du troisième étage était loué par S, une société d'assurances. S a demandé à louer également un autre espace disponible au 3<sup>e</sup> étage et au 4<sup>e</sup> étage et un nouveau bail fut signé entre les parties. La location à S de l'espace additionnel souhaité nécessitait la réalisation de travaux considérables. Par exemple, un côté du corridor central au 3<sup>e</sup> étage devait être démoli pour fournir l'espace additionnel requis et le carrelage devait être enlevé. Un éclairage supplémentaire dut être installé en raison de l'érection de nouvelles cloisons. Des modifications résultant des travaux précités furent également effectuées au niveau de la plomberie et du système électrique. Des tuiles acoustiques furent posées. Les travaux ont duré trois mois. BBL et S avaient convenu de partager le coût des travaux, mais la part de BBL ne devait pas excéder 11 425,00 \$.

Selon la preuve faite :

- les réparations et modifications ne modifiaient pas la structure de l'édifice;
- la durée de vie de l'édifice n'était pas prolongée;
- la valeur de l'édifice n'a pas augmenté. Au contraire, elle avait peut-être été réduite considérant qu'il en avait coûté cher pour construire le long corridor et son carrelage. De plus, la réutilisation de certains matériaux confirmait que les travaux n'avaient pas augmenté la valeur de l'immeuble ou modifié sa structure;

- 
- il y avait peu de locataires potentiels intéressés à louer un aussi grand espace que celui loué par S de sorte que si cette dernière exerçait son droit de mettre fin au bail en 1957, il y avait peu de chance que BBL trouve un locataire pour cet emplacement.

La Commission d'appel de l'impôt a noté qu'il est de pratique courante qu'un locateur réaménage ses locaux pour accommoder un locataire et qu'il décide de payer les travaux si le locataire accepte de signer un bail ayant une longue durée lui procurant une compensation adéquate.

La Cour a conclu que les dépenses engagées par un locateur pour réaliser des travaux d'aménagement au bénéfice exclusif d'un locataire constituent habituellement des dépenses courantes qu'il peut déduire dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens, sous réserve de certaines exceptions dont le tribunal ne parle pas. Dans cette affaire, c'était le cas pour la plupart des dépenses engagées sauf celles liées aux travaux de plomberie, d'électricité et pour la pose de tuiles acoustiques, lesquels étaient d'utilité générale et permanente pour le locateur BBL et ses futurs locataires. La Cour a précisé que la preuve faite devant elle ne lui permettait pas de conclure autrement.

– *Coutts Co. v. M.N.R.*, 56 D.T.C. 26

L'appelante est une société manufacturière de cartes de vœux (cartes Hallmark). Ayant besoin de locaux plus spacieux, elle acquiert en 1952, à un coût de 750 000 \$, huit édifices ayant une grande surface de plancher, mais qui sont vieux. En raison de la nature de son entreprise, il est impératif que l'appelante fasse nettoyer les immeubles à fond, car l'ancien propriétaire y fabriquait des pâtisseries et tous les planchers, murs et plafonds sont imprégnés de farine. L'appelante engage un entrepreneur de construction en mars 1953 et celui-ci procède aux réparations, à la transformation et à l'amélioration des immeubles.

Le 1<sup>er</sup> juin 1953, elle loue une partie des lieux à Simpsons-Sears Limited, ci-après désignée « Sears », pour une année, en contrepartie de la réception d'un loyer total de 88 000 \$.

Dans le bail signé avec Sears, l'appelante s'engage à réaliser à ses frais certains travaux avant ou pendant sa durée : remettre les ascenseurs en état de marche, faire toutes les réparations des lieux requises par la loi ou une autorité compétente, procéder aux réparations ou remplacements nécessaires quant à la plomberie, aux drains, à la toiture, aux murs extérieurs (incluant les fenêtres et les enseignes), au système électrique. Ces travaux sont réalisés avec les autres requis pour les besoins de l'appelante.

---

L'appelante engage des dépenses pour un montant plus important que le loyer reçu de Sears en 1953 (51 333 \$). En effet, elles lui coûtent 531 783,81 \$. De ce montant, l'appelante capitalise un montant de 268 657,48 \$ et déduit 100 % du montant de 263 126,43 \$.

La Commission d'appel de l'impôt conclut que les travaux effectués pour répondre aux besoins de l'appelante doivent être capitalisés. La Cour mentionne que les dépenses relatives aux travaux de nettoyage requis en raison de l'état d'enfarinement des lieux sont engagées pour permettre à l'appelante d'exploiter son entreprise et ne sont pas engagées dans l'exploitation de son entreprise. Elle conclut donc qu'il s'agit de dépenses en capital dont le montant s'ajoute au prix d'achat des immeubles.

Par ailleurs, la Cour conclut que la partie des dépenses engagées par l'appelante qui étaient relatives aux travaux réalisés pour répondre aux seuls besoins de Sears sont déductibles à titre de dépenses courantes.

– *Glenco Investment Corporation v. M.N.R.*, 67 D.T.C. 5169 (Cour de l'Échiquier du Canada)

Le 13 décembre 1961, l'appelante acquiert un immeuble de la société Imperial Tobacco Limited pour un prix de 525 000 \$, cette dernière s'engageant à louer les deux étages supérieurs. L'immeuble est alors utilisé principalement comme entrepôt.

Le 7 février 1962, l'appelante signe un bail de dix ans avec Heatex Limited, ci-après désignée « Heatex », pour un loyer total de 500 000 \$. Heatex exploite une entreprise de réparation, de nettoyage et de purge des radiateurs d'avions, ce qui nécessite un approvisionnement en eau considérable et de l'électricité très puissante.

L'appelante s'engage dans le bail à fournir à Heatex du câblage électrique de 220 et 550 volts, à installer sous le niveau du plancher du sous-sol une entrée d'eau de trois pouces et un tuyau de drainage de six pouces, à construire des salles de bain pouvant desservir 75 personnes au sous-sol et au rez-de-chaussée et 40 personnes au 2<sup>e</sup> étage et enfin à installer une fosse septique en béton.

La preuve a démontré qu'il s'agissait de conditions essentielles à la conclusion du bail de dix ans. L'appelante a engagé des dépenses de 15 000 \$ pour ces travaux et les a déduites dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens. Le ministre du Revenu national lui en a refusé la déduction.

---

La Cour de l'Échiquier a confirmé le jugement de la Commission d'appel de l'impôt qui avait conclu qu'il s'agissait de dépenses en capital pour les motifs suivants :

- les travaux ont créé une nouvelle immobilisation, transformant l'entrepôt original ne pouvant servir qu'au stockage en un immeuble moderne et bien équipé, louable à des locataires ayant beaucoup de personnel;
  - les dépenses n'étaient pas récurrentes;
  - les dépenses conféraient un avantage durable à l'appelante, puisque le bail durait dix ans et qu'il générait un loyer important;
  - les améliorations au système électrique et l'installation des salles de bain bénéficiaient aussi à l'appelante, car elles lui permettaient d'approcher des locataires plus diversifiés après l'expiration du bail de dix ans;
  - les travaux ne causeraient pas d'inconvénients aux futurs locataires commerciaux ou industriels et seraient utiles à la majorité.
- *Edifice Continental Inc v. M.N.R.*, 77 D.T.C. 55

L'appelante est propriétaire d'un immeuble à bureaux situé à Sherbrooke. En 1970, pour satisfaire aux exigences de ses trois locataires principaux et obtenir qu'ils signent des baux à long terme, elle a réalisé des travaux sur les étages qu'ils occupaient, qui lui ont coûté 36 929 \$ et en a déduit le montant dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens pour cette année d'imposition. Le ministre du Revenu national a capitalisé un montant de 19 270,51 \$ et lui a accordé la déduction du solde de sa dépense.

Les dépenses engagées visaient l'obtention des plans et des estimés, à démolir des murs, à ériger des cloisons amovibles, à installer un plafond suspendu et à adapter les systèmes électrique et d'air climatisé aux nouveaux aménagements. La preuve a révélé que l'un des principaux locataires avait signé un bail de huit ans, renouvelable pour dix ans, mais que la durée moyenne des baux dans l'immeuble était de cinq ans. Ce locataire aurait quitté l'immeuble, n'eût été des travaux. L'appelante a augmenté les loyers suite à leur réalisation.

La Commission de révision de l'impôt a conclu qu'il s'agissait de dépenses en capital non déductibles pour les motifs suivants :

- les travaux ne prolongeaient pas la durée de vie physique de l'immeuble, mais ils prolongeaient son utilité commerciale. Ainsi, ils augmentaient sa valeur commerciale. En d'autres mots, les transformations effectuées permettraient au

---

locateur de louer les lieux plus facilement à une clientèle plus diversifiée et ainsi de maintenir le taux d'occupation élevé de l'immeuble (90 %);

- un avantage durable plutôt que temporaire découlait des travaux et il bénéficiait autant au locateur qu'aux locataires. La preuve n'a pas révélé qu'une partie des travaux ne bénéficiait exclusivement qu'aux locataires de l'époque;
- les travaux effectués bénéficieraient également aux futurs locataires.