



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 30 NOVEMBRE 2018

OBJET : **CATÉGORIE D'AMORTISSEMENT – VÉHICULE LOUÉ D'UNE SOCIÉTÉ LIÉE**
N/RÉF. : 17-036553-001

La présente fait suite à votre demande ***** concernant le traitement fiscal d'un véhicule à moteur d'une valeur de ***** \$ acquis par une société de gestion, ci-après désignée « Société de gestion », et loué à une société opérante, ci-après désignée « Société opérante », aux fins de l'amortissement fiscal en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », et du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après désigné « RI ».

Les faits

Les faits, tels que nous les comprenons, se résument comme suit :

Un ***** détient les actions de Société de gestion et celle-ci détient les actions de Société opérante dont les activités principales sont celles *****.

Société de gestion souhaite acquérir un véhicule, soit ***** , d'une valeur de ***** \$, ci-après désigné « Véhicule ».

Le Véhicule serait loué par Société de gestion à Société opérante pour qu'elle puisse l'utiliser dans le cadre de ses activités. Le Véhicule serait mis à la disposition de ***** , employé de Société de gestion, en tout temps.

Société de gestion prévoit fixer le loyer pour la location du Véhicule de façon à lui permettre de réaliser un profit.

Questions

La question principale consiste à déterminer dans quelle catégorie d'amortissement de l'annexe B du RI doit-on classer le Véhicule.

Vous nous posez également deux sous-questions hypothétiques :

- Dans le cas où Société opérante aurait fait l'acquisition dudit véhicule, il lui aurait fallu démontrer une utilisation à plus de 90 % pour fins commerciales pour lui permettre de classer le bien dans la catégorie 10 et d'amortir la totalité du coût au taux de la catégorie. Ne se retrouve-t-on pas dans une situation où l'on obtient indirectement ce que la loi ne permet pas d'obtenir directement (i.e. amortissement calculé sur ***** \$)?
- Le locateur a-t-il à faire le test du 90 % ou plus pour bénéficier d'un amortissement sans limites du coût d'acquisition, même en présence de personnes liées?

Réponses

De façon générale, un contribuable qui acquiert et utilise un bien amortissable pour tirer un revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien peut déduire de ce revenu une partie de son coût en capital. Selon le régime de la déduction pour amortissement, ci-après désignée la « DPA », les biens amortissables sont groupés par catégories et la DPA se calcule à l'aide du taux prescrit qui généralement reflète la vie utile des biens qui se trouvent dans une catégorie¹.

Pour les catégories 10 et 10.1, les taux prescrits pour le calcul de la DPA sont identiques et correspondent à 30 %. Toutefois, le coût en capital admissible au calcul de la DPA est différent pour chacune de ces catégories. Pour la catégorie 10.1, relative aux voitures de tourisme, le coût en capital est limité à un montant égal à 30 000 \$, plus les taxes de vente, si la voiture a été acquise après le 31 décembre 2000². Pour la catégorie 10, il n'y a pas de limite, ce qui permet, dans le calcul de la DPA, d'utiliser le coût en capital réel du bien acquis.

¹ Les catégories d'amortissement de biens figurent à l'annexe B du RI alors que les différents taux sont prévus à l'article 130R22 du RI.

² Paragraphe *d.3* de l'article 99 de la LI et article 99R1 du RI.

En l'espèce, pour qu'un véhicule acquis par un contribuable soit classé dans la catégorie 10 de l'annexe B du RI, le véhicule ne doit pas pouvoir être inclus dans la catégorie 10.1, qui est définie comme suit :

« **Catégorie 10.1** Les biens qui seraient autrement compris dans la catégorie 10 et qui sont constitués par une voiture de tourisme dont le coût pour le contribuable excède 20 000 \$ ou tout autre montant qui peut être prescrit pour l'application du paragraphe *d.3* de l'article 99 de la Loi³. »

(notre soulignement)

Ainsi, pour être classé dans la catégorie 10, le véhicule, dont le coût d'acquisition excède 30 000 \$, ne doit pas être visé par la définition de l'expression « voiture de tourisme » de l'article 1 de la LI, soit :

« « voiture de tourisme » signifie une automobile acquise après le 17 juin 1987, autre qu'une automobile acquise après cette date conformément à une obligation écrite conclue avant le 18 juin 1987, et une automobile louée en vertu d'un bail conclu, prolongé ou renouvelé après le 17 juin 1987. »

(notre soulignement)

Le véhicule ne doit alors pas être qualifié d'« automobile » pour être classé dans la catégorie 10. L'article 1 de la LI définit le terme « automobile » et parmi les exclusions énoncées dans cette définition, il y a celle prévue au paragraphe *c* qui se lit comme suit :

« « automobile » signifie un véhicule à moteur conçu ou adapté principalement pour le transport de particuliers sur les voies publiques et les rues et qui peut asseoir au plus le conducteur et huit passagers, à l'exclusion : [...] »

c) sauf pour l'application des articles 36 à 47.17, d'un véhicule à moteur acquis ou loué pour être vendu ou loué dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise de vente ou de location de véhicules à moteur [...]; »

³ Chaque voiture incluse dans cette catégorie est réputée constituer une catégorie distincte en vertu de l'article 130R186 du RI.

La question de savoir si le Véhicule peut être classé dans la catégorie 10⁴ dépend donc de la question de savoir si le Véhicule était acquis par Société de gestion pour être loué dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise de location de véhicule à moteur. Ces questions sont avant tout des questions de fait et elles ne peuvent être résolues qu'après l'examen de tous les faits propres à une situation donnée⁵.

Dit autrement, il faut déterminer si la location du Véhicule faite par Société de gestion à Société opérante est effectuée dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise de location de véhicules à moteur par Société de gestion.

D'abord, le terme « entreprise » est défini à l'article 1 de la LI et énonce ce qui suit :

« « entreprise » comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, y compris, sauf aux fins du paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 164, de l'article 250.4 et du paragraphe *i* du deuxième alinéa de l'article 726.6.1, un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi; ».

Quant à l'expression « exploiter une entreprise », celle-ci n'est pas définie dans la LI. Cependant, les tribunaux constatent que « l'exploitation d'une entreprise est indissociable de la recherche d'un profit, et ce, indépendamment de la réalisation de celui-ci. »⁶. La Cour suprême du Canada retient également dans la décision *Backman c. Canada*⁷, au paragraphe 19, l'interprétation suivante de cette expression :

« En droit, le sens de l'expression « exploiter une entreprise » peut varier selon le contexte dans lequel cette expression est utilisée. Dans les lois provinciales sur les sociétés en nom collectif, les mots « entreprise » ou « affaires » sont généralement définis comme visant également les « commerces, occupations et professions ». Les facteurs susceptibles d'être pertinents pour statuer sur l'existence d'une entreprise se trouvent

⁴ La catégorie 10 est définie comme suit : « **CATÉGORIE 10** Les biens non compris dans une autre catégorie et constitués par l'un des biens suivants : *a*) le matériel automobile [...] ». Le paragraphe *a* de la catégorie 10 inclut donc les véhicules à moteur, à l'exception des voitures de tourisme qui sont incluses dans la catégorie 10.1.

⁵ Ceci est affirmé par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Jenner c. Canada*, 2008 CAF 196, para. 23.

⁶ Conclusion de la Cour du Québec passant en revue la jurisprudence antérieure sur l'expression « exploiter une entreprise » dans la décision *Fédération des médecins spécialistes du Québec c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2009 QCCQ 9742, para. 59, citant notamment : *Commissaire régional à l'évaluation et le greffier de la municipalité de la Ville de Hearst c. Caisse populaire de Hearst Limitée*, [1983] 1 RCS 57, *Timmins c. Canada*, [1999] 2 CF 563, *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46 et *Smyth c. Canada*, 2007 CCI 366.

⁷ *Backman c. Canada*, 2001 CSC 10.

dans les définitions juridiques existantes. L'ouvrage Black's Law Dictionary (6^e éd. 1990) donne, à la p. 214, une définition simple de l'expression « carrying on trade or business » ([traduction] « exploiter une entreprise »), savoir : [traduction] « Se présenter à autrui comme faisant la vente de biens ou services ». Une autre définition requiert la présence d'au moins trois éléments : (1) un apport sous forme de temps, d'attention et de travail; (2) le fait de contracter des obligations envers d'autres personnes; (3) l'objectif de gagner sa vie ou de réaliser un bénéfice : voir *Gordon c. La Reine*, 1961 CanLII 13 (SCC), [1961] R.C.S. 592, le juge Cartwright, dissident mais non sur ce point, p. 603. »

Généralement, l'expression « exploiter une entreprise » connote la présence de continuité et de régularité impliquant une continuité dans le temps et les opérations⁸ et s'entend d'un plus grand nombre d'activités qu'une simple opération isolée⁹.

Nous avons déjà interprété l'expression « exploiter une entreprise » et, plus précisément, la notion d'exploitation d'une entreprise de location de véhicules à moteur utilisée dans la définition du mot « automobile » au paragraphe *c* de l'article 1 de la LI :

« Aux fins de déterminer si un contribuable exploite une entreprise de location de véhicules à moteur au sens du paragraphe *c* de la définition d'« automobile » à l'article 1 de la LI, nous sommes d'avis qu'il faut considérer l'ensemble des circonstances dans lesquelles est effectuée la location des véhicules et que le nombre de véhicules loués ne sera généralement pas un facteur déterminant en lui-même. Par contre, nous considérons comme déterminant le fait que les locations effectuées résultent de véritables contrats de location au sens juridique du terme et ne soient pas des trompe-l'œil et que, par ailleurs, le loyer fixé corresponde à la valeur au marché, c'est-à-dire au loyer normalement exigé pour un véhicule semblable dans le secteur de la location d'automobiles. »

Les commentaires précédents reflètent toujours l'état du droit et sont applicables au cas présent.

⁸ John Durnford, « The Distinction Between Income from Business and Income from Property, and the Concept of Carrying On Business » (1991) 39:5 Canadian Tax Journal 1131-1205, p. 1181 et Constantin Kyres, « Exploiter une entreprise au Canada » (1995) 43:5 Canadian Tax Journal 1672-1718, p. 1716.

⁹ *Aviva Canada Inc. c. La Reine*, 2006 CCI 57, para. 40.

En l'espèce, l'exploitation d'une entreprise de location de véhicules à moteur implique que Société de gestion loue le Véhicule à un prix équivalent à celui sur le marché de façon à réaliser un profit. De plus, bien qu'un seul véhicule ne soit loué, cette transaction doit correspondre à de vraies relations commerciales comportant des droits et des obligations de part et d'autre. Par exemple, dans l'analyse de l'entente de location, il faut regarder qui assume le risque, ce qui est un élément déterminant permettant de qualifier la société comme exploitant ou non une entreprise¹⁰.

Il existe une présomption selon laquelle le revenu d'une société provient de l'exploitation d'une entreprise¹¹ et constitue ainsi du revenu d'entreprise. Cette présomption peut être repoussée¹² dans les cas où, par exemple, le revenu de location se qualifie de revenu de biens. D'ailleurs, l'Agence du revenu du Canada considère que « dans certaines circonstances, tous les bénéfices d'une société peuvent être considérés comme un revenu provenant de biens, comme dans le cas où la société est formée à la seule fin [...] de détenir un bien à donner en location en n'assumant que des responsabilités restreintes à titre de propriétaire »¹³. Il est donc important de faire la distinction entre le revenu provenant d'un bien et le revenu provenant d'une entreprise.

L'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Jenner c. Canada*¹⁴ porte précisément sur cette distinction entre le revenu de biens et le revenu d'entreprise pour déterminer s'il y a l'exploitation d'une entreprise de location de véhicule à moteur¹⁵. La juge Desjardins, reprenant les propos du juge de première instance, énonce ce qui suit :

« [9] [...] L'ensemble de la jurisprudence adopte plutôt les propos suivants qu'a tenus le juge Iacobucci qui, traitant au paragraphe 144 de *Hickman Motors* de la distinction entre ces deux types de revenu, cite notamment le professeur Vern Krishna et résume ainsi ses propos : « Il établit une distinction entre les deux types de revenu sur le fondement que le terme "entreprise" comporte l'idée d'une certaine activité. » Il cite également, au même paragraphe, ces propos de Peter W. Hogg et de

¹⁰ *Jenner c. Québec*, 2011 QCCQ 5633, para. 35 et ARC, Interprétation technique 9234865, « Définition of Automobile », 8 avril 1993, à laquelle nous souscrivons.

¹¹ *Canadian Marconi c. R.*, [1986] 2 RCS 522, para. 8.

¹² La présomption a été repoussée notamment dans les décisions suivantes : *E. Burri c. La Reine*, [1985] 2 CTC 42 [FCTD], *Ensite c. La Reine*, [1986] 2 RCS 509 et *Spence Building Ltd. c. MRN*, 1977 CTC 2104.

¹³ Bulletin d'interprétation IT-73R6, « Déduction accordée aux petites entreprises », 25 mars 2002 (Archivé), para. 8.

¹⁴ *Jenner c. Canada*, *supra* note 5.

¹⁵ Dans le cadre de l'exclusion prévue à l'alinéa c) de la définition du mot « automobile » au paragraphe 248(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)) qui est le pendant fédéral du paragraphe c de la définition du mot « automobile » de l'article 1 de la LI.

Joanne E. Magee dans *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), à la page 195 : [TRADUCTION] « Un profit acquis sans effort systématique ne constitue pas un revenu tiré d'une entreprise. Il peut constituer un revenu tiré d'un bien, comme le loyer, l'intérêt ou les dividendes. » Comme le dit le juge Iacobucci, au dernier alinéa du paragraphe 144 : « Sauf si le contribuable utilise réellement l'actif [TRADUCTION] "comme une partie d'un ensemble qui regroupe travail et capital" (Krishna, op. cit. à la p. 276), un revenu tiré de cet actif ne constitue pas un revenu tiré d'une entreprise, mais se classe plutôt dans la catégorie des revenus tirés d'un bien.

[10] À mon avis, la décision rendue par la Cour suprême dans *Hickman Motors* ne modifie pas cette approche. Un revenu tiré d'un bien est un revenu qui peut être attribué principalement à cette source. Il ne nécessite pas l'existence d'un travail important, alors que le revenu tiré d'une entreprise requiert généralement l'existence de deux éléments, à savoir le travail et le capital. Parfois il y a peu ou pas de capital. Par contre, le travail (par exemple la prestation d'un service) est nécessaire pour la production d'un revenu d'entreprise. [...] »

En l'espèce, sur la base des faits dont nous disposons et bien que nous n'ayons pas analysé l'entente de location à intervenir entre Société de gestion et Société opérante, nous pouvons faire les commentaires suivants.

Le revenu de location gagné par Société de gestion s'apparenterait à du revenu de biens puisque Société de gestion ne fait que collecter chaque mois le loyer provenant de la location du Véhicule à Société opérante en offrant uniquement l'usage dudit véhicule¹⁶. Rien dans les faits n'indique qu'il y aurait un quelconque effort systématique pour générer ce revenu, il semblerait plutôt qu'il s'agirait d'une simple activité passive permettant de produire ainsi du revenu de biens¹⁷.

De plus, Société de gestion ne semblerait pas assumer un quelconque risque d'affaires. Louant le Véhicule à sa filiale, la transaction de location entre Société de gestion et Société opérante se ferait « dans un cercle fermé [...] et non dans une véritable relation commerciale, soumise à la concurrence et comportant un risque » pour Société de gestion, pour reprendre les propos exacts du juge Jacques Tremblay de la Cour du Québec dans l'affaire *Jenner*¹⁸.

¹⁶ *Jenner c. La Reine*, 2007 CCI 141, para. 12 et 13, (confirmée par *Jenner c. Canada*, supra note 5).

¹⁷ *Jenner c. Canada*, supra note 5, para. 31.

¹⁸ *Jenner c. Québec*, supra note 11.

Somme toute, il serait peu probable que Société de gestion puisse se qualifier à titre d'exploitant d'une entreprise de location de véhicules à moteur et, par conséquent, elle ne pourrait être visée par l'exclusion énoncée au paragraphe *c* de la définition du mot « automobile » de l'article 1 de la LI. Le Véhicule devrait alors être classé dans la catégorie 10.1 de l'annexe B du RI.

À l'égard des deux autres sous-questions, voici les commentaires généraux que nous pouvons faire sur ces questions.

L'exclusion énoncée au sous-alinéa 2 de l'alinéa *i* du paragraphe *d* de la définition d'« automobile » de l'article 1 de la LI prévoit que les véhicules suivants ne sont pas des automobiles : les véhicules à moteur communément appelés fourgonnette ou camionnette qui sont utilisés, dans l'année d'imposition au cours de laquelle ils sont acquis ou loués, en totalité ou en presque totalité¹⁹ pour le transport de marchandises, de matériel ou de passagers aux fins de gagner ou de produire un revenu.

Dans l'exemple hypothétique soumis, pour qu'un véhicule acquis par Société opérante soit classé dans la catégorie 10 de l'annexe B du RI en vertu de cette exclusion, Société opérante devra notamment démontrer que le Véhicule a été utilisé à 90 % ou plus pour le transport des ***** aux fins de gagner ou de produire un revenu.

Ceci étant dit, l'exclusion prévue au paragraphe *c* de la définition du mot « automobile » de l'article 1 de la LI analysée plus tôt et l'exclusion du sous-alinéa 2 de l'alinéa *i* du paragraphe *d* de ce même article sont deux exceptions distinctes, qui s'appliquent indépendamment l'une de l'autre.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

¹⁹ L'expression « en totalité ou en presque totalité » signifie, de façon générale, 90 % ou plus.