



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 25 JUILLET 2018

OBJET : **ÉTUDE DE FAISABILITÉ DE CONCEPT DE DESIGN — DÉPENSE EN CAPITAL OU COURANTE**
N/RÉF. : 18-042075-001

La présente lettre donne suite à votre demande ***** concernant l'application 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 », relativement aux dépenses engagées pour l'ouverture de nouveaux magasins en 20X3, par une société exploitant une chaîne de magasins de ventes au détail, ci-après désignée « Société ».

Faits

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

En 20X1 et en 20X2, après avoir choisi l'emplacement des nouveaux magasins, Société engage des honoraires professionnels d'architecte et de designer pour l'aménagement des locaux.

Société mentionne que ces honoraires sont principalement engagés pour des tests de design, d'essais et erreurs de concepts de magasins et d'étude de faisabilité d'architecture.

Société soutient que ces honoraires sont déductibles, car ils sont engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design.

Vous nous soumettez plutôt que ces honoraires sont de nature capitale puisqu'ils se rapportent à des améliorations locatives et qu'ils devraient alors être ajoutés à la catégorie 13 de l'annexe B du RI.

Questions

1. Quel est le traitement fiscal applicable pour les honoraires professionnels engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design? Les dépenses engagées sont-elles de nature capitale ou de nature courante?
2. Dans la mesure où les dépenses sont capitales, peuvent-elles être classées dans la catégorie 13 de l'annexe B du RI?

Réponse 1

La nature capitale ou courante d'une dépense n'est pas définie dans la LI, il faut s'en remettre aux critères développés par les tribunaux. Dans l'affaire *Rio Tinto Alcan Inc. c. La Reine*¹, le juge Hogan résume les principes applicables comme suit :

« [79] Compte tenu de ce qui précède, les dépenses peuvent être catégorisées en fonction de leur forme (dépense récurrente ou unique), de leur effet (avantage durable) ou de leur objet. Étant donné que des dépenses peuvent être engagées pour de nombreuses raisons, les tribunaux ont précisé que les critères susmentionnés doivent être appliqués au cas par cas. En d'autres termes, il n'y a pas de formule consacrée quant à leur application. Les tribunaux doivent adopter une approche fondée sur le bon sens, prenant en considération les circonstances et les faits particuliers entourant la dépense en question, ainsi que l'effet envisagé de la dépense d'un point de vue pratique et commercial². »

En l'espèce, les honoraires professionnels engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design permettent de déterminer l'aménagement éventuel des locaux. Bien qu'il soit difficile d'affirmer que ces dépenses ne seront engagées qu'une seule fois, il

¹ 2016 CCI 172 (décision confirmée en appel : *Canada v. Rio Tinto Alcan Inc.*, 2018 FCA 124) et après analyse des décisions suivantes : *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 SCR 46 qui, à son tour, fait référence à *Minister of National Revenue v. Algoma Central Railway*, [1968] 1 SCR 447 à la page 449, *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of Commonwealth of Australia*, [1966] A.C. 224, [1965] 3 All E.R. 209, *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634, *Sun Newspapers Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1938), 61 C.L.R. 337, *British Insulated and Helsby Cables v. Atherton*, [1926] A.C. 205 par Viscount Cave, *Ikea Ltd. v. Canada*, [1996] 3 CTC 307 and *Morguard Corporation v. Canada*, 2012 FCA 306.

² Paragraphe 21 de la décision rendue en appel.

semble évident qu'il ne s'agit pas de dépenses récurrentes. En effet, ces dépenses permettent plutôt à la Société d'acquérir un avantage durable, considérant que l'aménagement des locaux bénéficiera à l'entreprise pendant une longue période³.

Il est également reconnu que lorsque les dépenses sont engagées dans le cadre de la mise en œuvre d'une décision, ces dépenses font partie des coûts de mise en œuvre et elles ne sont pas déductibles⁴.

Dans la décision *Rona Inc.*⁵, la Cour canadienne de l'impôt avait justement à qualifier les honoraires versés par l'appelante à des professionnels pour étudier certains projets spécifiques lui permettant de développer de nouveaux points de vente. La Cour a conclu qu'il s'agissait dans tous les cas, que le projet se soit concrétisé ou non, de dépenses en capital puisque l'avantage recherché par la stratégie de croissance de Rona était l'augmentation durable de sa structure commerciale. En effet, le fait qu'il y ait eu l'abandon de projets ne change pas la nature capitale de ces dépenses : les dépenses engagées étaient du même type et avaient le même objet⁶.

En l'espèce, lorsque Société a pris la décision d'ouvrir de nouveaux magasins et a déterminé l'emplacement des locaux pour ces magasins, la décision de réaliser ce projet était prise. Il ne restait plus que la mise en œuvre, à savoir l'aménagement des locaux.

Ainsi, les frais engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design permettent de déterminer l'aménagement futur des locaux loués. Ils font donc partie des coûts de mise en œuvre du projet de Société, soit l'ouverture de nouveaux magasins.

³ Lettre d'interprétation 16-035803-001, « Dépenses courantes ou en capital – Recherche d'un local » (14 février 2017) et plus précisément l'extrait suivant : « Les honoraires professionnels juridiques, comptables et d'architectes afférents aux immobilisations corporelles et incorporelles susmentionnées doivent être inclus dans le coût en capital de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent. Cela est cohérent avec les tests jurisprudentiels, particulièrement celui de l'avantage durable. Considérant que les biens acquis vont servir à l'entreprise pendant une longue période, il est logique que les frais engendrés par leur acquisition soient également considérés comme du capital. ».

⁴ *Canada v. Rio Tinto Alcan Inc.*, préc. note 1, para. 33, 105 et 114 et Interprétation technique de l'Agence du revenu du Canada 9720077, « Frais d'étude de faisabilité », 19 février 1998, à laquelle nous souscrivons. Voir également le Bulletin d'interprétation IT-475, « Dépenses pour la recherche et pour le développement de l'entreprise », 31 mars 1981 (Archivé), au paragraphe 5 lequel prévoit qu'« une fois prise la décision de procéder au projet en particulier, toutes les dépenses reliées directement à la création ou à l'acquisition d'un bien en immobilisations entrent dans le coût en capital de ce bien, à moins que ce bien ne soit pas créé ou acquis. ».

⁵ *Rona Inc. (anciennement Groupe Rona Dismat Inc.) c. La Reine*, 2003 CCI 121 : Voir plus particulièrement les paragraphes 36 et suivants.

⁶ *Id.*, para. 37 et 48.

Par conséquent, pour les raisons mentionnées précédemment, les honoraires professionnels engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design sont des dépenses de nature capitale.

Réponse 2

Les dépenses de nature capitale pouvant être classées dans la catégorie 13 de l'annexe B du RI incluent les biens qui sont des tenures à bail, c'est-à-dire le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué⁷. Le coût en capital d'une tenure à bail comprend tout montant dépensé par un contribuable pour ou à l'égard d'une amélioration ou d'une modification apportée à un bien loué, sous réserve de quelques exceptions⁸.

En l'occurrence, les coûts d'aménagement des locaux, étant de nature capitale⁹, peuvent ainsi être qualifiés d'améliorations locatives aux locaux loués, ce qui inclut les frais engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design qui sont des montants dépensés pour l'acquisition de ces améliorations locatives¹⁰. Par conséquent, le coût en capital de ces améliorations locatives doit inclure les frais d'étude de faisabilité de concept de design.

Société sera alors réputée avoir engagé un coût en capital pour le bien et avoir acquis les améliorations locatives lorsque le bien sera devenu prêt à être mis en service¹¹. En vertu de l'article 93.7 de la LI, un bien est généralement considéré comme prêt à être mis en service au premier en date des moments suivants :

- a) le moment auquel le bien est utilisé pour la première fois par le contribuable aux fins de gagner un revenu;
- b) le moment qui suit immédiatement le début de la première année d'imposition du contribuable qui commence plus de 357 jours après la fin de son année d'imposition dans laquelle il a acquis le bien.

⁷ Bulletin d'interprétation IT-464R, « Déduction pour amortissement – Tenure à bail », 25 octobre 1985 (Archivé), para. 3.

⁸ Voir l'article 130R26 du RI, ces exceptions ne sont pas applicables en l'espèce.

⁹ Nelson Breton, « La fiscalité de la relation locateur-locataire », dans Colloque 198 « La fiscalité de l'immobilier », 17 mars 2011. Dans la lettre d'interprétation 01-010358, « ***** – Dépenses d'étalages de magasins (« Deferred Shop Fixtures ») » (26 avril 2002).

¹⁰ Folio de l'impôt sur le revenu S3-F4-C1, Exposé général sur la déduction pour amortissement, 9 décembre 2016, para. 1.45.

¹¹ Article 130R25 du RI.

- 5 -

Somme toute, les honoraires engagés à titre d'étude de faisabilité de concept de design doivent être capitalisés à partir du moment où Société sera réputée avoir engagé un coût en capital pour le bien amortissable, soit au moment où le bien sera considéré comme prêt à être mis en service. Ainsi, ces dépenses doivent être classées dans la catégorie 13 de l'annexe B du RI puisqu'elles font partie des améliorations locatives de la société.