



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 10 MAI 2019

OBJET : **VENTE D'ÉQUIPEMENTS DESTINÉS À LA LOCATION – APPLICATION
DES PARAGRAPHS 4 ET 5 DU BULLETIN D'INTERPRÉTATION
IT-102R2**
N/RÉF. : 19-046235-001

La présente est pour faire suite à la demande d'interprétation *****.

La demande porte sur l'application des paragraphes 4 et 5 du bulletin d'interprétation fédéral IT-102R2 intitulé « Conversion de biens, autres qu'un bien immeuble, de ou à l'inventaire »¹, ci-après désigné « Bulletin ». Plus précisément, il s'agit de déterminer si les produits de la vente d'équipements qui ont été loués à court terme doivent être considérés comme ayant été reçus par ***** , ci-après désignée « Société », à titre de revenu ou de capital.

FAITS

À partir des informations portées à notre attention, notre compréhension des faits est la suivante :

1. Société œuvre dans le domaine de la location à court terme et de la vente d'équipements ***** , neufs et usagés.
2. Le site Internet de Société contient les trois grandes sections suivantes :
 - a. « Location »;

¹ Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », bulletin d'interprétation IT-102R2, 22 juillet 1985 (Archivé), auquel Revenu Québec souscrit.

-
- b. « Vente »;
 - i. « Équipements usagés »;
 - ii. « Équipements neufs »;
 - c. « Formation ».

Les équipements présentés dans les sous-sections « Équipements neufs » et « Équipements usagés » sont disponibles à la vente et à la location. Il arrive par ailleurs que des équipements destinés à la location soient vendus sans avoir préalablement été loués.

3. Lors des années d'imposition 20X1 à 20X3, Société a acheté des équipements destinés à la location pour une valeur d'environ ***** \$² et généré des revenus de location annuels moyens de ***** \$³.
4. Société a également vendu des équipements destinés à la location pour une valeur totalisant environ***** \$⁴ au cours de cette période. Une forte proportion des équipements usagés vendus l'ont été pour un produit d'aliénation supérieur à leur coût.
5. Les équipements destinés à la location sont comptabilisés comme des immobilisations et un amortissement comptable au taux de 15 % par année est pris. Aux fins fiscales, ces équipements sont inclus à la catégorie 10 de l'Annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1) et une déduction pour amortissement est demandée. Les gains découlant de la vente d'équipements usagés sont traités comme des gains en capital par le contribuable.
6. Société vend également des équipements neufs à ses clients. Tant au niveau comptable que fiscal, les achats d'équipements neufs destinés à la vente sont considérés comme des biens en inventaire. Les revenus issus de l'aliénation de ces biens sont traités comme du revenu d'entreprise.
7. Société estime qu'un équipement destiné à la location atteint un niveau d'usure qui pourrait entraîner des coûts d'entretien importants après trois ou quatre ans, ce qui correspond au moment où le seuil de rentabilité pour un équipement

² Au cours de cette période, Société a acheté en moyenne ***** nouveaux équipements par année pour les rendre disponibles à la location.

³ Au cours de cette période, Société détenait en moyenne ***** équipements disponibles à la location.

⁴ Au cours de cette période, Société a disposé en moyenne de ***** équipements disponibles à la location (neufs ou usagés).

destiné à la location est normalement atteint. La majorité des équipements vendus dans les années d'imposition 20X1 à 20X3 l'ont été avant que Société ait atteint ce seuil de rentabilité.

8. Société fait principalement l'acquisition de ses équipements *****.

QUESTIONS

Dans ce contexte, vous nous posez les questions suivantes :

1. Le paragraphe 4 du Bulletin s'applique-t-il à la situation de Société pour les années d'imposition en cause relativement à la vente des équipements usagés?
2. Le paragraphe 5 du Bulletin s'applique-t-il à la situation de Société pour les années d'imposition en cause? Si oui, vous nous demandez de confirmer que les équipements destinés à la location sont, aux fins fiscales, des biens en inventaire et qu'au moment de leur aliénation, les revenus tirés de leur vente doivent être considérés comme du revenu d'entreprise.

OPINION

La qualification d'un bien en tant qu'immobilisation ou bien en inventaire est avant tout une question de fait qui doit être tranchée en fonction des circonstances propres à chaque situation. Ainsi, l'intention de l'acquéreur au moment de l'acquisition du bien, la nature de l'entreprise de ce dernier ou la période pendant laquelle le bien a été ainsi détenu constituent quelques-uns des critères développés par la jurisprudence et pris en compte par Revenu Québec pour établir la distinction entre un bien figurant dans un inventaire et une immobilisation.

L'article 1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », définit le mot « inventaire » :

« « inventaire » signifie la description des biens dont le prix ou la valeur entre dans le calcul du revenu d'une entreprise d'un contribuable pour une année d'imposition ou y serait ainsi entré si le revenu provenant de cette entreprise n'avait pas été calculé selon la méthode de comptabilité de caisse et comprend, à l'égard d'une entreprise agricole, le bétail détenu dans le cadre de l'exploitation de cette entreprise; »

Une immobilisation désigne un bien amortissable d'un contribuable et ses autres biens à l'occasion desquels tout gain ou perte se traduirait par un gain ou une perte en capital⁵.

Le Bulletin énonce les lignes directrices de l'ARC concernant la conversion de biens d'entreprise, autre qu'un bien immeuble, qui cessent d'être des immobilisations pour devenir des éléments d'inventaire ou vice-versa, et ce, sans qu'il n'y ait un changement de propriétaire. Les principes qui y sont énoncés s'inspirent de la jurisprudence et permettent d'identifier certains faits et circonstances selon lesquels la vente de biens ayant préalablement fait l'objet d'une location peut constituer ou non une entreprise de vente de biens pour le contribuable.

De façon générale, comme l'indique le paragraphe 3 du Bulletin, lorsque des immobilisations sont utilisées pour tirer un revenu d'entreprise ou de biens et qu'elles sont mises sur le marché pour être vendues, celles-ci ne sont pas, uniquement de ce fait, converties en inventaire. Pour qu'il y ait une telle conversion, d'autres facteurs doivent être présents. Les paragraphes 4 à 6 du Bulletin indiquent les facteurs pouvant être considérés pour déterminer s'il y a eu ou non conversion d'immobilisation en biens en inventaire.

Réponse à la question 1

Sauf exception, lorsqu'un contribuable vend et loue des biens du même genre, le produit de la vente de ces biens est considéré comme un revenu tiré de la vente d'éléments d'inventaire. Le paragraphe 4 du Bulletin indique les conditions devant être présentes pour que la disposition ultime des biens de ce genre puisse être considérée comme la disposition d'immobilisations :

- « a) si le contribuable exploite une division de location séparée qui peut être distinguée clairement de la division des ventes, notamment par la tenue de livres distincts,
- b) si des biens précis sont mis de côté par le contribuable aux fins de la location à court terme ou à long terme et sont effectivement utilisés à cette fin, et
- c) si les biens ainsi loués à court terme ou à long terme sont normalement vendus à un prix inférieur à leur coût pour le contribuable. »

⁵ Article 249 de la LI.

Il s'agit de conditions cumulatives qui ne semblent pas être toutes satisfaites dans le cas présent.

Société comptabilise les revenus de location distinctement des revenus de vente d'équipements (neufs ou usagés). Toutefois, la comptabilisation, incluant les dépenses, ne semble pas être faite de telle sorte que l'on puisse distinguer les résultats attribuables aux activités de location de celles de vente d'équipements usagés, comme l'on pourrait s'y attendre dans le cas de divisions distinctes ou séparées. Par conséquent, la condition a) ne semble pas être satisfaite.

L'analyse du paragraphe 4 du Bulletin pourrait donc s'arrêter ici. Nous jugeons cependant utile de poursuivre l'analyse de l'application du Bulletin en fonction des autres critères.

Le fait que Société présente sur son site Internet un catalogue d'équipements destinés à la location peut suggérer le respect de la condition b). Toutefois, les équipements disponibles dans le catalogue de location sont également disponibles à la vente. Inversement, les équipements usagés disponibles dans le catalogue de vente sont aussi disponibles pour la location. Ainsi, la condition b) ne semble pas être satisfaite : à l'exception des équipements neufs à vendre, aucun bien précis ne semble être mis de côté davantage aux fins de la location que de la vente.

En ce qui concerne la condition c), le fait que la majorité des équipements usagés vendus lors des années d'imposition 20X1 à 20X3 l'a été pour un produit d'aliénation supérieur à leur coût n'indique pas nécessairement que cette situation est « normale » pour Société. Les équipements vendus au cours de cette période ont pu être achetés en dollars américains à un moment où le taux de change était inférieur. Les gains ainsi générés entre 20X1 et 20X3 pourraient être principalement dus à la variation du taux de change et, de ce fait, être considérés comme exceptionnels et non « normaux ». Afin de déterminer le caractère « normal » de ces gains, il conviendrait de procéder à une analyse étendue sur plusieurs années en utilisant un taux de change constant. Nous ne disposons pas d'assez de faits pour déterminer si la condition c) est satisfaite. Cependant, l'application potentielle de cette condition ne serait pas suffisante en elle-même pour enclencher l'application du paragraphe 4 du Bulletin.

En définitive, nous sommes d'avis que la situation de Société ne répond pas à l'ensemble des conditions cumulatives du paragraphe 4 du Bulletin, de sorte que ce paragraphe ne peut pas lui être appliqué.

Réponse à la question 2

Le paragraphe 5 du Bulletin s'intéresse, dans le cas d'une entreprise consistant uniquement à louer des biens, au processus de renouvellement des biens destinés à la location :

« Il est reconnu qu'un contribuable dont l'entreprise consiste uniquement à louer des biens est, de temps à autre, obligé de renouveler ces biens en les vendant après les avoir loués à court terme ou à long terme pendant une certaine période, et d'acheter de nouveaux biens. Dans de tels cas, lorsque le produit de la disposition de chaque bien dépasse normalement le coût de chacun pour le contribuable, le produit de la vente de tous les biens du contribuable qui ont été loués à court terme ou à long terme sera considéré comme ayant été reçu par le contribuable à titre de revenu plutôt que de capital. »

Les faits portés à notre attention tendent à démontrer que l'intention de Société, au moment de faire l'acquisition d'un nouveau bien, est double, soit celle de l'utiliser pour tirer un revenu de location et celle d'en disposer à un moment, quel qu'il soit, qui lui permettra de réaliser un gain ou d'en limiter la perte, et ce, dans le cours normal de ses activités. Société ne semble pas attendre le moment où elle y est obligée, en raison de leur désuétude ou de leur obsolescence, pour disposer des équipements destinés à la location. Au contraire, la durée moyenne de détention des biens destinés à la location est inférieure à trois ans, ce qui est en deçà de la période nécessaire pour rentabiliser ces équipements par l'activité de location. Certains biens destinés à la location sont d'ailleurs parfois vendus sans avoir préalablement été loués.

Les transactions de vente d'équipements destinés à la location semblent accessoires et intégrées à l'entreprise de location. S'il est convenu que la location d'équipements est l'entreprise principale de Société, la vente d'équipements usagés peu âgés fait également partie prenante de ses opérations et est essentielle au bon fonctionnement de l'entreprise de location. Cette interprétation est, selon nous, confirmée par la position suivante de l'ARC :

« For example, a franchise car rental agency would generally not be seen as having converted capital property to inventory where the leased cars are being replaced only when worn out or obsolete. However, where the leased cars are withdrawn from leasing prior to that time and are sold as an integral part of the agency's normal business operations a conversion of the cars to inventory may be considered to occur prior to their sale. In

~~~~~

*other words, although the prime activity of the agency is rental, such conversion might be considered to occur if the active sale of used cars (e.g., an active, ongoing sales campaign; a willingness to sell any car that are a few months old; regular advertising and an offer of a used car warranty) is essential to the profitability and efficient operation of the business »<sup>6</sup>.*

Le mot « inventaire » doit ici être compris dans son sens commun ou ordinaire :

« Selon son sens ordinaire, un bien qu'une entreprise conserve pour le mettre en vente constitue un bien figurant dans un inventaire en tout temps avant sa vente. Le sens ordinaire du mot reflète aussi la définition du terme « inventaire » qui est acceptée selon les principes comptables et commerciaux ordinaires. »<sup>7</sup>.

Nous sommes d'avis que le paragraphe 5 du Bulletin ne s'applique pas à la présente situation étant donné que l'entreprise de Société ne consiste pas uniquement à louer des biens. Les équipements disponibles à la location étant en tout temps disponibles à la vente, ceux-ci devraient constituer des biens en inventaire au moment de leur aliénation. Nous vous confirmons également que les revenus tirés de la vente d'équipements destinés à la location devraient, aux fins fiscales, être considérés comme du revenu d'entreprise.

---

<sup>6</sup> ARC, Interprétation technique 2005-0156181I7, « Conversion of inventory to capital property », 7 avril 2006.

<sup>7</sup> Friesen, [1995] 2 C.T.C. 369 (C.S.C.).