



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

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

**DATE** : LE 4 AVRIL 2022

**OBJET** : AMÉLIORATIONS LOCATIVES  
N/RÉF. : 22-058987-001

---

La présente fait suite à votre demande \*\*\*\*\* concernant la détermination de la catégorie fiscale de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après « RI », dans laquelle devrait être compris le coût des travaux effectués sur un immeuble loué.

## FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. \*\*\*\*\* , ci-après « Société A », est une société régie par la Loi canadienne sur les sociétés par actions (L.R.C. (1985), ch. C-44).
2. Société A a fait l'acquisition d'un immeuble, ci-après l'« Immeuble », de \*\*\*\*\* , ci-après « Société B », pour un montant de \*\*\*\*\* \$ (\*\*\*\*\* \$ pour le terrain et \*\*\*\*\* \$ pour la bâtisse).
3. L'Immeuble avait une vocation industrielle et était utilisé par Société B dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise \*\*\*\*\*.
4. Société A a loué l'Immeuble à \*\*\*\*\* , ci-après « Société C », une société régie par la Loi sur les sociétés par actions (L.R.O. 1990, c. B.16), une loi ontarienne.
5. Société A et Société C sont toutes deux contrôlées par \*\*\*\*\*.
6. Le contrat de bail conclu le \*\*\*\*\* 20X2 entre Société A et Société C est d'une durée initiale de \*\*\*\*\* ans avec une option de renouvellement de \*\*\*\*\* ans.

- 
7. Dans le cadre du contrat de location, Société C a réalisé des travaux majeurs sur l'Immeuble loué au cours des années d'imposition 20X1 et 20X2 au montant de \*\*\*\*\* \$ et de \*\*\*\*\* \$ respectivement.
  8. Les travaux ont consisté à modifier le design architectural de l'Immeuble pour le rendre conforme à sa nouvelle utilisation : soit un commerce de détail de \*\*\*\*\*.
  9. L'Immeuble a subi plusieurs changements dans sa structure interne ainsi que dans son apparence extérieure.
  10. Plus particulièrement, des travaux ont été effectués afin de construire une aire de commande, une salle de montre, une salle d'entreposage, ainsi que des bureaux administratifs.
  11. Une partie du plancher de l'étage a été démolie afin que la salle de montre et la salle d'entreposage soient en double hauteur.

## QUESTION

Dans quelle catégorie de l'annexe B du RI devrait être inclus le coût des dépenses engagées par Société C pour effectuer des travaux sur un bâtiment loué en vue de l'exploitation d'un commerce de détail de \*\*\*\*\*?

## OPINION

De façon générale, la classification d'un bien pour les fins d'amortissement est principalement une question de fait qui dépend de la nature et des caractéristiques propres à chaque bien.

En vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », un bien amortissable d'un contribuable à un moment quelconque d'une année d'imposition signifie un bien acquis par le contribuable à l'égard duquel une déduction a été accordée à ce dernier ou pourrait l'être, « s'il était propriétaire du bien » à la fin de l'année, aux termes du paragraphe *a* de l'article 130 de la LI dans le calcul de son revenu pour cette année d'imposition ou pour une année d'imposition antérieure<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Définition de l'expression « bien amortissable » à l'article 1 de la LI et paragraphe *c* du premier alinéa de l'article 93 de la LI.

---

Des règles particulières concernant l'amortissement existent lorsqu'un contribuable détient une tenure à bail à l'égard d'un bien. Une tenure à bail constitue le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué. Une sous-location constitue également une tenure à bail. Ainsi, lorsqu'un locataire loue un bien, il acquiert une tenure à bail à l'égard de ce bien. Toutefois, un bien amortissable relatif à cette tenure à bail n'est pas acquis tant qu'un coût en capital n'est pas engagé à l'égard du bien en question<sup>2</sup>.

Dans ce contexte, il convient de préciser que le droit fiscal est un droit accessoire au droit privé, il ne fait qu'édicter les conséquences fiscales des relations juridiques qui gouvernent les parties. C'est pourquoi, à moins d'un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par les contribuables doivent être respectés en matière fiscale<sup>3</sup>.

L'article 130R26 du RI prévoit que le coût en capital d'une tenure à bail, généralement compris dans la catégorie 13 de l'annexe B du RI, représente le montant qu'un locataire dépense à titre de capital pour des améliorations ou des modifications à un bien loué. Toutefois, la catégorie 13 de l'annexe B du RI ne comprend pas une tenure à bail comprise dans une autre catégorie en vertu de l'article 130R33 du RI. Cet article prévoit que lorsqu'un contribuable détient une tenure à bail, la mention dans l'annexe B d'un bien qui est un édifice ou autre structure comprend aussi cette tenure à bail, dans la mesure où il l'a acquise en raison du fait qu'il a procédé à une opération visée, entre autres, au paragraphe c de l'article 130R26 du RI, c'est-à-dire lorsqu'il a apporté une modification à un édifice ou à une autre structure louée qui en change substantiellement la nature.

Il n'existe pas de règles sur ce que constitue une modification qui change substantiellement la nature d'un bien. Il s'agit d'une question de fait qui doit être déterminée en fonction des circonstances propres à chaque situation. L'Agence du revenu du Canada a publié certains éléments pouvant servir de guide :

- a) la transformation par un locataire d'une pièce en un bureau ou en deux pièces ne constitue pas un changement de ce genre;
- b) une nouvelle devanture de magasin ne constitue pas en soi un tel changement; mais

---

<sup>2</sup> Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-464R « Dépense pour amortissement – Tenure à bail » (archivé), 25 octobre 1985, au paragraphe 3, auquel nous souscrivons.

<sup>3</sup> *Shell Canada ltée c. Canada*, [1999] 3 RCS 622 et *Her Majesty The Queen v. Lagueux & Frères Inc.*, 74 DTC 6569 (F.C.T.D.).

- 
- c) la transformation par un locataire d'une maison en deux logements (duplex), en maison de rapport, en bureaux ou en magasins constitue un tel changement<sup>4</sup>.

Par ailleurs, lorsque des rénovations majeures sont apportées à un immeuble dont la destination et la dimension demeurent les mêmes comme par exemple un restaurant, nous sommes d'avis que les travaux n'ont pas eu pour effet de changer substantiellement la nature du bien<sup>5</sup>.

Dans le cas sous étude, la destination de l'Immeuble a changé. L'Immeuble était auparavant utilisé à des fins industrielles pour l'exploitation d'une entreprise \*\*\*\*\* et est maintenant utilisé par Société C à des fins commerciales pour l'exploitation d'un commerce de détail. Dans un tel cas, nous sommes d'avis qu'il serait raisonnable de conclure que les travaux effectués sur l'Immeuble ont eu pour effet d'en changer substantiellement la nature. Le coût des travaux devrait être inclus dans la catégorie 1 de l'annexe B du RI et non dans la catégorie 13<sup>6</sup>.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec \*\*\*\*\*.

---

<sup>4</sup> *Supra*, note 2, au paragraphe 21.

<sup>5</sup> Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2005-0114681E5 « *Purchase of a business* », 8 mars 2005.

<sup>6</sup> Articles 130R26 et 130R33 du RI.