

Impôts

IMP. 128-4/R3
Publication :

Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation
29 décembre 2011

Renvoi(s) : Loi sur les impôts (RLRQ, c. I-3), articles 80, 128, 129, 130 et 135.4

Cette version du bulletin d'interprétation IMP. 128-4 annule et remplace celle du 30 décembre 2009. Ce bulletin est révisé pour élargir sa portée de manière à préciser la position de Revenu Québec quant aux éléments à considérer pour qualifier les dépenses engagées pour gagner un revenu d'entreprise ou de biens, dans le cadre d'une activité locative ou autre.

Ce bulletin fait état des éléments considérés par Revenu Québec pour déterminer si une dépense engagée par un contribuable relativement à une immobilisation constitue une dépense courante ou une dépense en capital.

APPLICATION DE LA LOI

GÉNÉRALITÉS

1. En vertu de l'article 80 de la Loi sur les impôts (LI), le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire, sous réserve de la partie I de la LI.
2. Dans l'affaire *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, la Cour suprême du Canada rappelait que, pour calculer son revenu d'entreprise ou de biens, le contribuable est libre d'adopter une méthode qui n'est pas incompatible avec :
 - a) les dispositions de la Loi;
 - b) les principes dégagés par la jurisprudence ou les « règles de droit » établis;
 - c) les principes commerciaux reconnus (notamment les principes comptables généralement reconnus, ci-après désignés « les PCGR »).
3. L'article 128 de la LI prévoit qu'un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou à ces biens et où ils ont été engagés pour gagner ce revenu, sauf disposition contraire de la partie I de la LI.

4. À cet égard, l'article 129 de la LI précise que les débours ou dépenses auxquels il est fait référence à l'article 128 de la LI ne peuvent inclure un remplacement de capital ni un paiement ou un montant déboursé à titre de capital.

5. Cependant, lorsqu'il s'agit d'un remplacement de capital ou d'un paiement ou d'un montant déboursé à titre de capital, le contribuable peut, en vertu du paragraphe a de l'article 130 de la LI, déduire la partie ou le montant prescrit du coût en capital des biens.

6. Malgré ce qui précède, le montant d'une dépense courante doit être inclus dans le coût ou le coût en capital d'un édifice si on peut raisonnablement considérer que la dépense est engagée pendant une période de construction, de rénovation ou de transformation d'un édifice (article 135.4 de la LI). Le lecteur peut se référer à la version en vigueur du bulletin d'interprétation IMP. 128-13.

DÉTERMINATION DE LA NATURE D'UNE DÉPENSE

7. Généralement, une dépense engagée pour effectuer une réparation ou pour faire l'entretien d'une immobilisation est considérée comme une dépense courante. Elle est admise en déduction dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens.

8. Par ailleurs, une dépense engagée dans le but de faire l'acquisition d'une immobilisation, d'y faire un ajout ou d'y apporter une amélioration est considérée comme une dépense en capital. Elle n'est pas admise en déduction dans le calcul du revenu de l'entreprise au sein de laquelle cette immobilisation est utilisée ou dans le calcul du revenu provenant de l'immobilisation. Elle doit plutôt être ajoutée au coût en capital de l'immobilisation.

9. Le calcul du revenu d'entreprise ou de biens d'un contribuable doit être compatible avec les PCGR pour déterminer si une dépense est courante ou en capital. Cependant un traitement différent de la dépense prévu par la LI prévaut (exemples : article 135.4, paragraphes *h*, *h.1* et *h.1.1* de l'article 157 de la LI).

10. Selon les PCGR, dont la principale source au Canada est le *Manuel de l'Institut Canadien des Comptables Agréés*, ci-après désigné « Manuel de l'ICCA », avec ses modifications successives, une réparation sert à maintenir le potentiel de service d'une immobilisation corporelle alors qu'une amélioration accroît ce potentiel. Selon le *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, le potentiel de service est « [l']aptitude d'un bien à procurer des avantages futurs à l'entité qui le possède ». Ce potentiel est accru notamment dans les cas suivants :

- lorsque la capacité de production physique ou de service de l'immobilisation est augmentée par rapport à ce qu'elle était avant que la dépense ne soit engagée;
- lorsque les frais d'exploitation y afférents sont réduits;
- lorsque la durée de vie ou la durée de vie utile de l'immobilisation est prolongée;
- lorsque la qualité des extrants est améliorée (les extrants sont les biens ou les services produits par ou avec l'immobilisation).

11. La jurisprudence fiscale n'a élaboré aucune règle de droit d'application générale à ce sujet. Les tribunaux recourent plutôt à plusieurs tests pour qualifier une dépense. Aucun d'eux n'est

prédominant, décisif ou infaillible. Les tribunaux visent ainsi à s'adapter aux faits propres à chaque situation.

12. Sans référer spécifiquement aux PCGR, la jurisprudence tend à élaborer des tests définissant une réparation ou une amélioration d'une manière similaire à ces principes. Tant les PCGR que la jurisprudence opposent les concepts de réparation et d'amélioration.

13. Ainsi, dans l'affaire *Le sous-ministre du Revenu du Québec c. Goyer*, [1987] R.D.F.Q. 159, la Cour d'appel du Québec écrivait ce qui suit :

L'entretien et la réparation, c'est ce qu'on fait pour conserver le bien capital. Il importe peu en thèse générale qu'on remplace quelques planches d'une galerie, quelques bouts de tuyauterie chaque année – ce qui serait incontestablement des dépenses d'entretien – ou, qu'ayant laissé le bien se détériorer, on soit contraint de faire des réparations majeures et durables. Aussi longtemps qu'on ne crée pas un bien capital nouveau, qu'on n'accroît pas la valeur capitale normale du bien [note omise] et qu'on ne remplace pas un bien disparu par un autre, il s'agit de réparation et d'entretien tendant à ramener le capital à sa valeur précisément normale.

En l'espèce, les balcons, la tuyauterie, les fenêtres et les portes tout décrépis qu'ils fussent lorsqu'il fallut les remplacer, ne constituent pas [...] le bien capital mais uniquement de ses composantes intégrantes à telle enseigne que de les remplacer n'est pas remplacer le bien capital lui-même mais simplement le réparer. [...]

14. La Cour d'appel du Québec a conclu que les travaux exécutés ne créaient pas une nouvelle immobilisation et que les dépenses y relatives étaient déductibles dans le calcul du revenu locatif de la contribuable.

15. Selon le sens ordinaire des mots, l'entretien d'un bien consiste à le maintenir en bon état alors que son amélioration vise à le rendre meilleur, à augmenter sa valeur.

16. La Cour d'appel du Québec a précisé, dans l'affaire *Goyer*, qu'une dépense ne devient pas une dépense en capital du seul fait qu'elle est engagée comme substitut à plusieurs travaux d'entretien accumulés au fil des ans.

17. Pour déterminer si une dépense est engagée pour réparer ou entretenir une immobilisation ou si elle vise plutôt à l'améliorer, il faut donc comparer son état juste après la dépense par rapport à son état antérieur à ce moment pour déterminer s'il y a eu un accroissement de son potentiel de service au sens des PCGR.

18. C'est sans doute ce que voulait dire la Cour d'appel dans l'affaire *Goyer* puisque le concept de « valeur normale d'un bien » n'existe pas dans la LI ni dans les PCGR.

19. Cela dit, comme le soulignait la Cour d'appel dans l'affaire *Goyer*, lorsqu'une dépense vise la réparation ou l'entretien d'une immobilisation, il importe peu que cette dépense procure un avantage durable à plus ou moins long terme au contribuable, qu'elle soit ou non susceptible de se répéter pendant la vie utile du bien, qu'elle soit ou non engagée une fois pour toutes, qu'elle empêche ou non la détérioration du bien, et qu'elle soit ou non importante par rapport à la valeur du bien.

20. Dans son jugement rendu dans *Shabro Investments Ltd. v. R.*, 79 D.T.C. 5104, auquel faisait référence la Cour d'appel du Québec dans *Goyer*, la Cour d'appel fédérale écrivait que toute réparation améliore une immobilisation à un certain degré, mais que ce n'est pas suffisant pour

qualifier de dépense en capital une dépense par ailleurs courante. Ainsi, selon les juges majoritaires, le problème fondamental à résoudre consiste à déterminer si l'immobilisation qui existe après les travaux est de nature différente de celle qui existait antérieurement du point de vue de son propriétaire.

21. La Cour d'appel fédérale a conclu que le remplacement du plancher de béton d'un édifice qui s'était fissuré et fracturé en raison d'un vice de construction inconnu de l'acquéreur constituait une dépense en capital, étant donné que le nouveau plancher était soutenu d'une manière plus adaptée à la qualité du sol par rapport à l'ancien plancher. Des caractéristiques importantes du nouveau plancher avaient donc changé. De plus, il s'agissait d'une réparation substantielle de l'immobilisation étant donné qu'elle permettait l'occupation de l'étage inférieur de l'édifice.

22. Pour utiliser une expression consacrée dans les PCGR, il y avait donc dans l'affaire *Shabro* un accroissement du potentiel de service de l'immobilisation, ce qui l'améliorait.

23. Une comparaison du montant de la dépense par rapport à la valeur de l'immobilisation ou à la moyenne des frais d'entretien ou de réparation déjà engagés peut aider à qualifier une dépense. Ainsi, un remplacement qui coûte aussi cher que le coût d'acquisition de l'immobilisation ou que la partie non amortie de son coût en capital tend fortement à établir qu'une nouvelle immobilisation a été créée et acquise. En effet, cet élément est souvent associé à l'amélioration d'une immobilisation.

24. Quelques exemples :

- Le nouveau moteur acquis pour un prix équivalant à la partie non amortie du coût en capital de la pelle mécanique à laquelle il était destiné : *Thompson Construction (Chemong) v. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1114 (Cour de l'Échiquier du Canada).
- Les nouveaux moteurs acquis pour un coût supérieur à la partie non amortie du coût en capital des remorqueurs concernés : *Minister of National Revenue v. Vancouver Tug Boat Company Limited*, 57 D.T.C. 1126 (Cour de l'Échiquier du Canada).

25. Ce résultat est conforme aux PCGR puisqu'il s'agit de situations d'accroissement du potentiel de service des immobilisations.

26. Par contre, une dépense engagée pour le remplacement de toutes les fenêtres d'un immeuble locatif ou pour la réfection de sa toiture ou de sa tuyauterie vétuste pourra être déduite dans le calcul du revenu provenant de cet immeuble, si elle n'est pas attribuable à une période de rénovation ou de transformation de cet immeuble et qu'elle ne vise qu'à remettre cette partie de l'immeuble en bon état avec des matériaux de qualité comparable à ceux utilisés antérieurement. En d'autres mots, si la dépense ne vise qu'à maintenir le potentiel de service de l'immobilisation, il s'agit d'une dépense courante déductible.

27. Si, au moment de son acquisition, des travaux sont déjà requis à l'égard d'une immobilisation pour la remettre en bon état, les dépenses engagées par l'acquéreur après l'acquisition pour exécuter ces travaux sont alors nécessairement des dépenses en capital et leur montant s'ajoute au coût en capital de l'immobilisation. En effet, la juste valeur marchande d'un bien tient compte de son état de détérioration.

28. Telle fut la conclusion des tribunaux dans les cas suivants : *Fiore v. R.*, 93 D.T.C. 5158 (Cour d'appel fédérale); *Guilbault c. S.M.R.Q.*, 2010 QCCQ 3067. Lorsque des travaux sont requis en raison d'un vice caché, la qualification de la dépense y relative dépend de leur nature. Ainsi, s'ils procurent un accroissement du potentiel de service du bien, comme c'était le cas dans l'affaire *Shabro*, il s'agit d'une dépense en capital.

29. Il ressort de l'application des PCGR et de la jurisprudence que si une dépense sert à maintenir une immobilisation en bon état, elle peut être déduite dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens à titre de dépense courante. Par contre, cette dépense constitue une dépense en capital non déductible si elle accroît le potentiel de service d'une immobilisation par rapport à ce qu'il était antérieurement, ce qui est habituellement le cas si la dépense a pour effet :

- d'accroître la capacité de production physique ou de service de l'immobilisation;
- de réduire les frais d'exploitation de l'immobilisation;
- de prolonger la durée de vie ou la durée de vie utile de l'immobilisation;
- d'augmenter la juste valeur marchande de l'immobilisation ou son évaluation municipale;
- de remplacer une immobilisation usée, disparue, épuisée ou désuète;
- de créer une nouvelle immobilisation.