

N° : **IT-464R**

DATE : le 25 octobre 1985

OBJET : LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU  
**Dépense pour amortissement – Tenure à bail**

RENOI : L'alinéa 20(1)a) et les paragraphes 13(5.1) et 20(16) (également les paragraphes 1100(2.1), 1102(4) et (5) et l'alinéa 1100(1)b) et l'annexe III du *Règlement de l'impôt sur le revenu*)

À l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

La plupart de nos publications sont accessibles sur notre site Web à [www.adrc.gc.ca](http://www.adrc.gc.ca)

***Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans un bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :***

***Gestionnaire, Section des publications techniques et projets  
Direction des décisions en impôt  
Direction générale de la politique et de la législation  
Agence des douanes et du revenu du Canada  
Ottawa ON K1A 0L5***

***ou par courriel à l'adresse suivante :  
bulletins@adrc.gc.ca***

## ***Contenu***

### *Application*

#### *Discussion et interprétation*

Généralités (1-2)

Acquisition d'une tenure à bail (3-4)

Coût en capital d'une tenure à bail (5-8)

Disposition d'une tenure à bail (9-11)

Calcul de la DPA selon l'annexe III (12-19)

Bâtiments ou structures (20-22)

Appendice I

## ***Application***

Le présent bulletin annule et remplace le Bulletin d'interprétation IT-464 du 8 décembre 1980. Les révisions sont indiquées par un trait vertical.

## ***Discussion et interprétation***

### ***Généralités***

1. Sous réserve des alinéas 1100(2.1)f) (voir le numéro 2 ci-après) et 1100(2.2)i) (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-285<sup>1</sup>), l'alinéa 1100(1)b) du Règlement prévoit que le contribuable peut demander, dans une année d'imposition, une déduction pour amortissement à l'égard des biens de la catégorie 13 de l'annexe II, si le montant ne dépasse pas le total de :

- a) 50 % du montant calculé en conformité des dispositions de l'annexe III, lorsque le coût en capital des biens en question a été contracté dans l'année d'imposition donnée après le 12 novembre 1981, et
- b) le montant calculé en conformité des dispositions de l'annexe III (voir le numéro 12 ci-après), dans tous les autres cas.

Les biens compris dans la catégorie 13 sont les biens constitués par des tenures à bail, sauf

- c) une participation à des minéraux, du pétrole, du gaz naturel, d'autres hydrocarbures connexes ou du bois et les biens y afférents ou à l'égard d'un droit d'exploration, de forage, de prise ou d'enlèvement de minéraux, du pétrole, du gaz naturel, d'autres hydrocarbures connexes ou du bois;

- d) la partie d'une tenure à bail qui fait partie d'une autre catégorie en raison du paragraphe 1102(5) du Règlement (voir le numéro 20 ci-après), ou
- e) un bien compris dans la catégorie 23.
2. La règle de 50 % énoncée au numéro 1a) ci-dessus ne s'applique pas à une tenure à bail dont le coût en capital a été acquis ou contracté après le 12 novembre 1981 et avant 1983, si l'une des conditions suivantes s'applique :
- a) le contribuable était tenu d'acquérir la tenure à bail en vertu des modalités d'une entente écrite conclue avant le 13 novembre 1981;
- b) le contribuable ou une personne avec laquelle il avait un lien de dépendance a commencé la construction, la fabrication et la production d'améliorations locatives avant le 13 novembre 1981;
- c) le contribuable ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance a fait des arrangements, établis par écrit, pour la construction, la fabrication ou la production d'améliorations locatives qui étaient suffisamment avancés avant le 13 novembre 1981, et dont la construction, la fabrication ou la production avait débuté avant le 1er juin 1982;
- d) le contribuable était tenu d'acquérir la tenure à bail en vertu des modalités d'une entente écrite conclue avant le 1er juin 1982, et les arrangements, établis par écrit, pour la location du bien ou l'acquisition des améliorations locatives (selon le cas) étaient suffisamment avancés avant le 13 novembre 1981.
- conformément au paragraphe 1102(5) (voir le numéro 20 ci-après), et
- b) le montant qu'un locataire dépense pour obtenir ou prolonger un bail ou un sous-bail ou qu'il paie au propriétaire pour lui permettre de sous-louer le bien.
6. Certains montants payés par un locataire à l'égard d'un bail ne sont pas reconnus comme faisant partie du coût en capital d'une tenure à bail. En voici des exemples :
- a) un montant payé par un locataire pour annuler un bail (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-359<sup>iii</sup>); et
- b) un montant payé par un locataire à titre de loyer ou comme paiement anticipé de loyer (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-261<sup>iv</sup>).
7. Une tenure à bail ne comprend pas le coût des améliorations ou des modifications apportées par le propriétaire d'un bien à la demande du locataire. Ces coûts sont soit des dépenses du propriétaire, soit un montant ouvrant droit à la déduction pour amortissement, selon qu'ils constituent une dépense courante ou une dépense en capital.
8. Si, à son départ, un locataire laisse en place les améliorations ou les modifications qu'il a apportées, le propriétaire n'est pas censé avoir acquis le bien en question par don, legs ou héritage en vertu de l'alinéa 69(1)c) et il n'a donc pas le droit de demander une déduction pour amortissement à l'égard de ce bien.

### Acquisition d'une tenure à bail

3. Une tenure à bail constitue le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué. Lorsqu'un locataire loue un bien, il acquiert une tenure à bail relativement à ce bien, peu importe s'il a ou non engagé un coût en capital pour ce droit. Cependant, il n'est pas censé avoir acquis un bien amortissable tant qu'il n'a pas engagé un coût en capital pour le bien en question. Il est nécessaire d'établir si certaines conventions apparentes de location sont en réalité des conventions de location ou des conventions soit pour l'achat du bien, soit pour des emprunts.<sup>ii</sup>

4. Un locataire qui a acquis

- a) la cession d'un bien loué ou d'une partie d'un bien loué, ou
- b) une sous-location
- est censé avoir acquis une tenure à bail.

### Coût en capital d'une tenure à bail

5. Le coût en capital d'une tenure à bail relative à un bien de la catégorie 13 comprend :

- a) le montant qu'un locataire dépense à titre de capital pour des améliorations ou des modifications à un bien loué, autres que des améliorations ou des modifications qui sont incluses, comme un bâtiment ou une structure,

### Disposition d'une tenure à bail

9. Le moment de la disposition d'une tenure à bail par un locataire peut être :

- a) la date d'expiration d'un bail, sauf si le contribuable continue à occuper les lieux en vertu d'une location à terme ou d'une autre façon continue;
- b) la date de l'annulation d'un bail si elle précède la date d'expiration;
- c) la date de cession d'un bail par le locataire, sauf dans le cas de la sous-location d'un bien loué (la sous-location d'un bien loué est considérée comme la disposition partielle d'un bail); et
- d) la date de la conversion d'une tenure à bail en une propriété foncière libre.

10. Si, lors de la disposition d'une tenure à bail, le produit de la disposition, s'il y en a un, est inférieur à la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie 13 à la fin de l'année, une perte finale en vertu du paragraphe 20(16) est déductible, pourvu que le locataire dispose de toutes ses tenures à bail de la catégorie 13 à la fin de cette année-là et qu'il n'acquiert pas de biens amortissables qui sont des tenures à bail avant la fin de l'année.<sup>v</sup>

11. Lorsqu'un locataire qui a une tenure à bail relativement à un bien devient propriétaire de ce bien après le 31 mars 1977, le paragraphe 13(5.1) prévoit que :

- a) le contribuable est réputé avoir disposé de la tenure à bail à la date de l'acquisition du bien pour un produit égal au coût en capital de la tenure à bail, moins la déduction pour amortissement accordée à l'égard de celle-ci avant cette date;
- b) le bien acquis est réputé être un bien amortissable d'une catégorie prescrite que le contribuable a acquis à cette date, et il doit être ajouté au coût en capital du bien un montant égal au coût en capital de la tenure à bail immédiatement avant la disposition présumée; et
- c) le total de la déduction pour amortissement accordée au contribuable avant cette disposition à l'égard de la tenure à bail doit être ajouté à la déduction pour amortissement accordée au contribuable avant cette date à l'égard de la catégorie à laquelle appartient le bien acquis.

### Calcul de la DPA selon l'annexe III

**12.** L'article 2 de l'annexe III exige le calcul d'une ou de plusieurs parts proportionnelles (voir le numéro 13 ci-après) pour chaque tenure à bail d'un contribuable. L'article I de l'annexe III limite la déduction pour amortissement pour une année d'imposition au moindre de :

- a) la somme des parts proportionnelles calculée en conformité des règles et des restrictions décrites aux numéros 13 à 17 ci-après; ou
- b) la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie 13 avant toute déduction pour cette année-là.

Pour tenir compte de la limite imposée par le sous-alinéa 1100(1)b(i), le numéro a) ci-dessus doit signifier 50 % du montant autrement calculé à l'égard d'une dépense engagée après le 12 novembre 1981 (si elle n'est pas assujettie ni aux règles de transition décrites au numéro 2 ci-dessus ou à la règle énoncée à l'alinéa 1100(2.2)i) du Règlement) pour l'année où la dépense a été engagée.

**13.** L'article 2 de l'annexe III prévoit que, aux fins du calcul de la part proportionnelle, le coût en capital engagé par le contribuable dans une année d'imposition donnée, pour toute tenure à bail qu'il détient, est traité distinctement et chacune de ces portions de coût en capital est désignée dans le présent bulletin comme une unité de coût en capital. Une part proportionnelle relative à une unité de coût en capital est établie comme étant le moindre des montants suivants :

- a) le cinquième de l'unité de coût en capital; ou
- b) le montant déterminé en divisant l'unité de coût en capital par le nombre de périodes de douze mois (sans dépasser 40 de ces périodes) qui tombent dans la période qui commence avec le début de l'année d'imposition où le coût en capital a été engagé et se termine le jour où le bail doit prendre fin.

Même si l'article 3 énonce d'autres règles qui touchent le calcul des parts proportionnelles, comme il est indiqué aux numéros 14 à 17 ci-après, le calcul réel de la part proportionnelle d'une unité de coût en capital donnée n'est effectué qu'une fois. Toutefois, les coûts en capital engagés

dans une année d'imposition subséquente à l'égard de la même tenure à bail constituent une autre unité de coût en capital qui exige le calcul d'une autre part proportionnelle. De même, un calcul distinct est nécessaire dans le cas des coûts en capital engagés au cours de la même année d'imposition à l'égard de chaque tenure à bail.

**14.** En vertu de l'alinéa 3a) de l'annexe III et aux fins de l'article 2 uniquement, les coûts en capital engagés à l'égard d'une tenure à bail donnée, au cours d'une année d'imposition précédant celle où la tenure a été acquise, sont réputés avoir été engagés au cours de cette dernière année et ils seront inclus, pour la tenure en question, dans la même unité de coût en capital que les autres coûts effectivement engagés au cours de cette dernière année. L'expression « année d'imposition au cours de laquelle la tenure a été acquise » doit être interprétée comme désignant l'année d'imposition où le contribuable est devenu propriétaire des biens conformément aux conditions du bail, mais non, par exemple, une année antérieure où il a acquis une option de location des biens ou a obtenu la permission d'y effectuer des travaux avant que le bail entre en vigueur. Le locataire d'une propriété louée qu'il occupe, mais pour laquelle il ne détient pas de bail écrit, qui effectue des dépenses en capital à l'égard de cette propriété, est considéré comme détenant une tenure à bail verbale relativement au bien en question; le calcul proportionnel de ces dépenses sera donc fait sur une période de cinq ans.

**15.** Pour calculer le nombre de périodes de douze mois dont il est fait mention à l'alinéa 2b) de l'annexe III, l'alinéa 3b) de l'annexe III prévoit que, si le locataire a, en vertu de son bail, le droit de renouveler le bail, il faudra non seulement tenir compte de la durée du bail lui-même, mais encore de la durée du premier renouvellement possible. L'alinéa 2b) limite cependant à 40 le nombre total possible de périodes de 12 mois. En ce qui concerne l'application de l'alinéa 3b), il est nécessaire d'établir que les conditions relatives à la période de renouvellement possible sont contenues dans le bail et que le locataire n'a pas uniquement le droit de négocier les conditions du bail. Si tel est le cas, il y a lieu de considérer qu'un nouveau bail sera négocié et non que le bail actuel sera renouvelé, et aucune période mentionnée dans le bail ne sera prise en considération quant à l'application de l'alinéa 2b). Toutefois, l'incertitude relative au montant précis du prix de location future ne permet pas en elle-même d'ignorer la période de renouvellement du bail initial, pourvu que le bail renferme un engagement ferme de la part du propriétaire de renouveler le bail à la juste valeur marchande future du loyer, qui doit être établie entre les parties.

**16.** L'alinéa 3c) de l'annexe III stipule que le total des déductions permises pour une unité de coût en capital ne doit jamais excéder le coût en capital total de l'unité en question. L'alinéa 3d) prévoit une limite semblable pour les coûts en capital engagés à l'égard de la totalité d'une tenure à bail, ce qui élimine la nécessité de chercher à répartir, entre deux ou plusieurs unités de coûts en capital, le produit de disposition

d'une partie ou de la totalité d'une tenure à bail. En ce qui concerne l'alinéa 3d), si, à la fin d'une année d'imposition, la somme des déductions demandées dans les années d'imposition antérieures à l'égard d'une tenure à bail donnée et du produit de la disposition de cette tenure égale ou dépasse le coût en capital de cette tenure à cette date-là, la part proportionnelle pour toutes les années subséquentes est réputée être nulle. Cela n'empêche nullement les déductions relatives aux coûts en capital qui sont engagés au cours d'une année d'imposition subséquente relativement à la même tenure. Il est à remarquer qu'aucun des deux alinéas ne renferment une disposition prévoyant le refus des déductions à l'égard d'une tenure à bail dont le délai est expiré et qui a été cédée d'une autre façon. Ainsi, si les règles énoncées à l'alinéa d) ou e) (voir le numéro 17 ci-après) ne s'appliquent pas, les 50 % qu'un contribuable n'a pu réclamer dans la première année à l'égard d'une unité de coût en capital (voir le numéro 12 ci-dessus) peuvent être réclamés dans l'année qui suit la fin de la période d'amortissement déterminée en vertu du numéro 13 ci-dessus, même si la tenure à bail connexe n'existe pas à ce moment-là.

**17.** L'alinéa 3e) de l'annexe III prévoit que, lorsque la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie 13 est nulle à la fin de l'année d'imposition, aucune autre déduction ne sera accordée, en ce qui concerne les coûts en capital engagés jusqu'à cette date. Toutefois, la réduction à néant de la fraction non amortie du coût en capital pendant une année d'imposition n'aura pas cet effet si les coûts en capital relatifs à une tenure à bail existante ou nouvelle, engagés après la réduction à néant, mais avant la fin de l'année, s'élèvent à un montant suffisant pour rétablir un solde débiteur dans la catégorie.

**18.** Sauf lorsque des catégories distinctes sont prescrites pour la déduction pour amortissement, en vertu de l'article 1101 du Règlement, toutes les tenures à bail de la catégorie 13 d'un contribuable forment une seule catégorie de biens, même si des calculs distincts sont exigés par l'annexe III à l'égard de chacune des tenures à bail.

**19.** L'appendice I donne un exemple de calcul de la déduction pour amortissement des biens de la catégorie 13 en vertu de l'annexe III.

## Bâtiments ou structures

**20.** Le coût en capital d'une tenure à bail, admissible dans la catégorie 13, n'inclut pas la partie d'une tenure à bail qui est comprise dans une autre catégorie en vertu du paragraphe 1102(5). Ce paragraphe prévoit qu'une mention, dans l'annexe II, d'un bien qui est un bâtiment ou une structure, comprend une tenure à bail dans la mesure où celle-ci :

- a) a été acquise du fait que le contribuable
  - (i) a érigé un bâtiment ou une structure sur un terrain loué,
  - (ii) a fait un rajout à un bâtiment loué ou à une structure louée, ou

- (iii) a apporté, à un bâtiment loué ou à une structure louée, des modifications qui ont changé sensiblement la nature du bien; ou
- b) a été acquise après 1975 ou, dans le cas d'un bien de la catégorie 31 ou 32, après le 18 novembre 1974, d'un locataire antérieur qui l'avait acquise du fait que lui-même ou un locataire avant lui
  - (i) avait érigé un bâtiment ou une structure sur un terrain loué,
  - (ii) avait fait un rajout à un bâtiment loué ou à une structure louée, ou
  - (iii) avait apporté, à un bâtiment loué ou à une structure louée, des modifications qui avaient changé sensiblement la nature du bien.

Il découle de cette exigence que le bien décrit au paragraphe 1102(5) est inclus dans une autre catégorie de l'annexe II, habituellement la catégorie 3.

**21.** Il est difficile de formuler des règles générales sur ce qui constitue une modification qui change sensiblement la nature d'un bien et il s'agit vraiment d'une question de fait qui dépend de l'ampleur des modifications. Les éléments suivants peuvent 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
- 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.

**22.** En raison des exigences du paragraphe 1102(5) du Règlement, il peut être nécessaire, dans certains cas, de répartir le coût en capital d'une tenure à bail entre plusieurs catégories prescrites, par exemple, si un contribuable engage une dépense pour obtenir une tenure à bail afférente à un terrain et y construit un bâtiment de la catégorie 3, le coût en capital pour l'application du bail sera inclus dans la catégorie 13 et le coût en capital du bâtiment sera inclus dans la catégorie 3. Il sera aussi nécessaire de répartir le produit de la disposition, le cas échéant, d'une telle tenure à bail et cela devra être fait sur une base raisonnable.

## Appendice I

### *Illustration de l'application de l'annexe III*

Pour illustrer l'application de l'annexe III, supposons qu'un contribuable, dont l'année d'imposition d'entreprise correspond à l'année civile, n'avait pas de tenure à bail. Voici qu'en 1978, il décide de louer deux magasins vacants qui sont adjacents (X et Y) afin de les utiliser dans son entreprise. Cela constitue la tenure à bail « A ». Le bail est d'une durée de cinq ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1979 et il comporte des privilèges de renouvellement, conformément à des conditions arrêtées, pendant deux périodes

supplémentaires de cinq ans. En décembre 1978, le contribuable est autorisé à effectuer certaines transformations au magasin X, au coût de 4 000 \$; puis, immédiatement après avoir pris possession des lieux, le 1<sup>er</sup> janvier 1979, il effectue des transformations supplémentaires au coût de 11 000 \$. En outre, en 1979, il loue un autre magasin tenure à bail « B » pour une période de 4 ans, à compter du 1<sup>er</sup> octobre, et il effectue immédiatement des transformations au coût de 6 000 \$. En 1980, il dépense 3 600 \$ en travaux de rénovation au magasin Y. En 1981, le contribuable n'a plus besoin du magasin Y et il vend pour 2 900 \$ la part de la tenure à bail « A » qui s'y rapporte. En 1983, il loue un autre magasin tenure à bail « C » pour une période de cinq ans et effectue des transformations pendant l'année au coût de 10 000 \$. En outre, en 1983, le contribuable cède pour 9 400 \$ le solde de la tenure à bail « A ». De plus, il verse 1 800 \$ pour prolonger la tenure à bail « B » pour six années supplémentaires et, en 1984, y apporte des transformations pour 7 500 \$.

### **(Voir la copie imprimée de la C.S. 22 pour les tableaux)**

#### *Notes explicatives*

- (A) En vertu de l'alinéa 3a) de l'annexe III, les dépenses engagées en 1978 sont réputées avoir été engagées en 1979, et l'unité du coût en capital de 1979 pour la tenure à bail « A » est donc de 15 000 \$.
- (B) Conformément à l'alinéa 3b), le nombre de périodes de 12 mois à prendre en considération aux fins de l'article 2, est 10 (le bail initial plus le premier renouvellement) et la part proportionnelle pour chaque année sera de 1 500 \$.
- (C) L'unité de coût en capital de 1980, dans le cas du magasin Y, ne pourra cependant être répartie que sur 9 ans, chiffre qui représente le nombre de périodes de 12 mois du bail initial restant à courir au moment de l'engagement des dépenses plus la durée du premier renouvellement; la part proportionnelle sera donc de 400 \$.

- (D) Comme il détient toujours des tenures à bail, le contribuable a encore droit à une déduction pour amortissement annuelle de 400 \$ pour l'unité de coût en capital relatif au magasin Y.
- (E) La déduction pour la tenure à bail « C » est limitée à 1 000 \$ et le prolongement qui s'applique à la tenure à bail « B » à 150 \$ aux termes du sous-alinéa 1100(1b)(i) du Règlement, soit la moitié des montants de 2 000 \$ et 300 \$ qui seraient autrement déductibles en vertu de l'annexe III.
- (F) L'alinéa 3d) interdit toute déduction pour amortissement à l'égard de cette tenure à bail en 1984 et au cours des années d'imposition subséquentes, car il n'existe plus aucun solde pour cette tenure à bail.
- (G) La déduction de 1984 pour les améliorations qui se rapportent à la tenure à bail « B » est limitée à 50 % du montant de 1 500 \$ établi au prorata.
- (H) Même si la tenure à bail « C » se terminera à la fin de 1988, un montant additionnel de 1 000 \$ pourra être déduit en 1988, soit le montant refusé par l'application de la règle des 50 % en 1983.
- (I) En 1988, le solde de la catégorie avant la déduction pour amortissement de cette année-là sera inférieur aux montants des DPA disponibles pour les tenures à bail « B » et « C ». Dans ces circonstances, l'alinéa 1b) de l'annexe III restreint la déduction de cette année-là au solde de la catégorie. Finalement, comme la déduction réduit à néant la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie, aucune autre déduction ne pourra être faite dans les années subséquentes, en vertu de l'alinéa 3e), à l'égard de toutes dépenses en capital dont il a été question auparavant.

<sup>i</sup> Corrigé le 9 juin 2003

<sup>ii</sup> Le renvoi au IT-233R a été supprimé puisque ce bulletin a été annulé par l'*Index aux Bulletins d'interprétation et Nouvelles techniques de l'impôt* du 31 décembre 2001.

<sup>iii</sup> Corrigé le 9 juin 2003

<sup>iv</sup> Corrigé le 9 juin 2003

<sup>v</sup> Modifié par la Feuille de correction FC 24 du 20 avril 2001