

Classifying income earned by registered charities from their rental of real property to others

1. This decision framework sets out the approach the CRA will use to determine whether the revenue earned from rental of real property by a charity (in this document charity includes a registered charity and an applicant organization) is property income or business income. It is modelled on the principles set out in [IT 434R ARCHIVED - Rental of Real Property by Individual](#).

Note

To be registered as a charity under the Income Tax Act, an organization must further exclusively charitable purposes and devote all of its resources to charitable activities that further these purposes. This means that, once the determination has been made that rental income from real property is either property income or business income, an organization is only eligible for registration if it shows one of the following:

- where the rental income is determined to be income from property, that the activity is an incidental means of furthering an exclusively charitable purpose. That determination should be done consistent with the principles of common law, which is not addressed in this decision framework
- where the rental income is determined to be income from business, that the business is a related business that satisfies the criteria set out in the Income Tax Act as explained in CRA guidance products. For more information go to [Policy Statement CPS-019, What is a Related Business?](#) (**Note:** The Income Tax Act prohibits private foundations from carrying on any business activities.)

Nature of the rental operation

2. The renting of real property to others does not, in itself, indicate that the charity is carrying on a business (related or not-related).¹ The nature and degree of involvement of the charity must be taken into account. As such, a charity will be regarded as carrying on a business when, in addition to providing rental [accommodation](#), it provides [additional services](#) (services other than [basic services](#)) to such an extent that the rental operation goes beyond the mere rental of real property.²
3. When deciding whether the nature of a particular rental operation has gone beyond the mere rental of real property both the basic services and any additional services provided by the charity itself to tenants must be considered.³ When additional services are provided by the charity, the number and types of additional services will determine whether the rental income received amounts to property or business income. The more additional services provided, the more likely it is that the charity is carrying on a business.

Example

A charity that rents an office building to tenants and provides only basic services that are customary for that type of building would be considered to be generating income from property. However, if the charity also provided additional services in respect of the rented accommodation, such as individual office cleaning and protective/security services, this factor could be decisive in determining that the charity is carrying on a business.

4. Whether the accommodation is rented bare or provided with appliances or even partly or completely furnished are generally not factors that will be considered when determining whether the rental of real property amounts to property or business income. Similarly, the size or number of properties being rented, or the extent to which an organization's time is occupied by the management or supervision of 'basic services' are also not factors that will be considered when determining whether the rental of real property amounts to property or business.⁴

Examples

Where a registered charity rents out an entire building (such as a commercial office building) to one tenant, with the charity itself only providing the accommodation, maintenance of the building itself, and heat and air conditioning, the rental income earned would be treated as income from property. (This approach is similar to the reasoning set out in [IT 434R - Rental of Real Property by Individual](#) - "the rental clearly is one of property and does not constitute the carrying on of a business.")

Similarly, where a charity rents out a building piecemeal (such as an apartment building) to several to residential tenants, with the charity itself only providing the accommodation with basic services, the rental income would be treated as income from property.

Note

Where the rental income from real property is determined to be income from property, the resources expended to conduct this activity may be a factor considered when determining whether it is an incidental means of furthering an exclusively charitable purpose. That determination should be done consistent with the principles of common law, which is not addressed in this decision framework.

Operating through intermediaries/delegation of authority

5. The delegation by the owner charity of its management and supervision functions to an intermediary will not, in itself, alter the nature of the rental operation.⁵ If the renting of the property would have constituted a business when carried on by the charity itself, it will still be a business when carried on by the intermediary on the charity's behalf. (For additional information about conducting activities through intermediaries see guidance [CG-004 Using an intermediary to carry out a charity's activities within Canada](#) and guidance [CG-002 Canadian registered charities carrying out activities outside Canada](#).)

6. Services that are provided or made available by third parties (legal entities which are separate from the charity, and the charity is not directing and controlling the activities), and do not form part of the rental agreement between the charity and the tenants, have no bearing on whether the rental income earned by the charity is property or business income.

Example

A charity rents space in a building piecemeal to a variety of residential and third party commercial tenants. The charity provides or makes available to each class of tenants only basic services customarily included with each type of property. The third party commercial tenants in the building supply or make available goods and services to the other tenants. The services provided by the third party commercial tenants to other tenants are not considered in determining whether the income earned by the charity is from property or business. The rental income amounts to income from property.

Definitions

Accommodation: Means occupancy in commercial, residential or mixed use real property.

Basic services: Services that are customarily included with a certain type of rented premise, and have come to be regarded by the courts as being an inherent part of the rental of that type of property (be it commercial, residential or mixed use).

Examples of basic services could include:

Commercial:

- maintenance of the building itself (such as, common areas, window washing), and structural upkeep
- heat / air conditioning
- water
- electricity
- elevators
- parking

Residential:

- heat / air conditioning
- water
- electricity
- elevators
- indoor or outdoor parking spaces
- laundry room with equipment for tenants

- maintenance of the building itself (including janitorial and window washing services, repainting of apartments), and structural upkeep
- maintenance of adjacent areas (including snow and garbage removal services)
- maintenance of any appliances and furnishings provided with the rented accommodation

Additional services: Services other than basic services. They include all services that are not customarily considered to be an inherent part of a type of property rental (be it commercial, residential or mixed use).

Examples of additional services could include:

Commercial

- cleaning services for the rented accommodation, such as individual offices or retail spaces (as distinct from the building's common areas)
- protective/security services for individual tenants
- operating a restaurant for tenants
- washroom supplies (except in common areas)
- mail and parcel pick-up and delivery service

Residential

- meals
- cleaning/maid services for the rented accommodation, such as individual residences or rooms (as distinct from the building's common areas)
- valet parking
- organized recreational and social activities (although a few occasional activities of this nature could be acceptable)
- shuttle or other transportation services
- laundry and dry cleaning services
- supplies of fresh linens
- washroom supplies (except in common areas)
- mail and parcel pick-up and delivery service

¹ An exception to this statement may be when the renting of real property to others by a charity is incidental to, or part of the fabric of, a business otherwise being carried on by the charity. In such cases, regardless of the nature and degree of involvement of the charity, the renting of property will be regarded as part of that business operation.

² See, for example, *Eric Burri in his capacity as a director of New Park Apartments Limited at the time of its dissolution v Her Majesty the Queen* (1985), 85 DTC 5287 at 5289, per Strayer J:

Whether income should be regarded as coming from an investment or from a business is a question of fact which must be determined in each case: see, e.g., *Wertman v. Minister of National Revenue* (1964), 64 DTC 5158 at 5166-67 (Ex. Ct.); *Her Majesty the Queen v. Rockmore Investments Ltd.* (1976), 76 DTC 6156 at 6157 (F.C.A.); *Buonincontri v Her Majesty the Queen* (F.C.T.D. May 6, 1985, T-290-82). In respect of both New Park Apartments Limited and Ridgehurst Apartments Limited I am satisfied that their income during these years from their respective apartment buildings came to them essentially as owners of property and not as operators of a business. I am for these purposes, (and without making a finding on the point which was not argued) regarding that which was done by Swiss Canadian on their behalf as having been done by the taxpayers. The services which they provided to occupants were of a very limited nature and typical of what any owner of a modern apartment building would expect to have to provide. As such they must be seen as incidental to the making of revenue from property through the earning of rent. The provision of stoves and refrigerators is not only very common but is to some extent a means of protection of the building from undue wear and tear. It is to be noted that the owner in each case did not provide laundry facilities as such, but only rented space to concessionnaires who provided the facilities. The fact that at New Park Apartments television cable service and a pool were also made available to the tenants as part of the consideration for their rent does not alter in any way the character of the income of New Park Apartments Limited: such facilities are very common in a certain class of modern apartment building and should be viewed as no more of a 'service' than the provision of secure locks on the doors or electrical outlets in the walls. Past decisions involving rental income have attached considerable importance to the nature and extent of services provided by the landlord in determining whether he is in the business of providing services for which he is paid or is essentially in receipt of investment income: see e.g., *Wertman v. Minister of National Revenue*, supra, at 5167; *Walsh and Micay v. Minister of National Revenue* (1965), 65 DTC 5293 at 5296-97 (Ex. Ct.); *Beginski v. Minister of National Revenue* (1978), 78 DTC 1493 (T.R.B.).

³ See, for example, *Thibeault v Canada*, [2015] TCJ No. 212, at para 42 per D'Auray J, referring to the judgment of Pelletier J in *Oke v Canada*, 2010 FCA 350:

42 From the outset, Judge Pelletier stated that revenue earned from leasing generally constitutes revenue arising from the use of property. He specified, however, that leasing revenue may constitute business revenue when the services provided extend beyond those normally provided as part of a rental. On this point, he set out the following principles:

(...)

[28] The cumulative effect of these cases was summarized by Peter W. Hogg, Joanne E. Magee and Jinyan Li, Hogg *et al.*, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 7th ed. (Toronto: Carswell, 2010) at 160:

Prima facie, of course, the rents derived from letting an apartment building, office building or shopping centre, are income from property. The rents are paid for the use of the property, not services provided by the landlord. The difficulty arises from the fact that a landlord will often supply to tenants, in addition to the right to occupy the rented premises, services of various kinds. Where the services supplied consist of only those services which are of a kind customarily included with rented premises, for example, maintenance of building, heating, air conditioning, water, electricity, and parking, the rent is still regarded as income from property. But if the services supplied go beyond those which are customary for an office building or apartment building or shopping centre (or whatever the property is), it becomes more plausible to characterize the owner's operation as a business rather than the mere letting of property. Services provided by an apartment building that would be indicative of a business classification would include services normally provided by a hotel, i.e., housekeeping, laundry service, restaurant and room service, etc. The extreme case is, of course, a hotel, where the extent of the services supplied to guests makes it obvious that it is a business. Where the range of services supplied by the landlord falls below hotel level, it becomes a question of degree whether the nature and extent of the services makes it appropriate to characterize the income as earned from a business.

[Emphasis added]

⁴ See, for example, *Smithers Plaza Ltd v M.N.R.*, (1975) 75 DTC 137 (TRB), at p 139, per Cardin QC:

In my opinion investment in movable or immovable property on a long-term basis cannot in general be considered to be a profit-producing business enterprise. Whether the taxpayer invests in one or in a dozen rental properties, whether he leases the premises and collects the rent himself or has an agent do it for him, whether or not he provides janitorial services, does not in my view change the nature of his investment if the services rendered are aimed at and limited to the leasing and the maintenance of his property and the structural upkeep of the leased premises. The provision of usual maintenance services and looking after their attending cost is, in my view, an integral and necessary part of a taxpayer's investment in property, which gives rise, not to a business profit, but to rental income. I do not believe that the degree or the extent of the taxpayer's activity in connection with the normal operation and maintenance of a

long-term rental property can automatically transform the taxpayer's investment in such property into an investment in a business. The nature of the two investments is, in my view, basically and fundamentally different and, for purposes of the Income Tax Act, should not be confused.

⁵ This principle is consistent with paragraph 2 of CRA [Interpretation bulletin IT-434R Rental of Real Property by Individual- Archived](#). Regardless of the class of taxpayer, the activities of an intermediary—such as a contractor or agent—will be considered as the activities of the taxpayer. See also *Walsh and Micay v M.N.R.*, 65 DTC 5293 (Ex Ct), where Cattanach J held that the existence of the management company was not a factor in his decision. At para 23:

In the present case I do not consider it necessary to decide whether the appellants engaged Silver Heights Development Co., Ltd. as their management agent with respect to the properties in question in the capacity as agent or independent contractor. It is obvious that if the management agent had not been engaged then the services undertaken by it would have to have been performed by the appellants personally or in such proportions as might be agreed upon among themselves and the other two co-owners.

And *Juergen Baginski v MNR*, 78 DTC 1493 (TRB), at p 1496, per Delmer E. Taylor, CA:

In my view, the size of the operation itself (some 192 apartments), the investment (about three million dollars) or the annual gross income (about half a million dollars) are not determinative of the question here posed. Also whether the appellant managed the building, or contracted out such management would not be critical.

Classification des revenus générés par les organismes de bienfaisance enregistrés au moyen de la location de biens immeubles à d'autres entités

1. Ce cadre de décision établit l'approche que l'ARC utilisera pour déterminer si les revenus générés par les organismes de bienfaisance au moyen de la location de biens immeubles constituent des revenus de biens ou des revenus d'entreprise (*organisme de bienfaisance* désigne ici les organismes enregistrés et les organismes candidats). Il est inspiré des principes énoncés dans la publication [IT-434R ARCHIVÉE – Location de biens immeubles par un particulier](#).

Note

Afin d'être admissible à l'enregistrement à titre d'organisme de bienfaisance, un organisme doit réaliser des fins qui relèvent exclusivement de la bienfaisance et doit consacrer toutes ses ressources à des activités de bienfaisance qui réalisent ces fins. Ceci signifie qu'une fois qu'un revenu de location de biens immeubles est classifié comme un revenu de biens ou un revenu d'entreprise, l'organisme doit satisfaire un des suivants pour être admissible à l'enregistrement à titre d'organisme de bienfaisance:

- s'il s'agit du revenu de biens, que l'activité de location est un moyen accessoire de réaliser une fin qui relève exclusivement de la bienfaisance. Cette décision doit se conformer aux principes de la common law, dont ce cadre de décision n'aborde pas.
- s'il s'agit du revenu d'entreprise, que l'activité de location est une activité commerciale complémentaire satisfaisante aux critères établis dans la Loi de l'impôt sur le revenu, comme l'expliquent les lignes directrices de l'ARC. Pour en savoir plus, consultez l'énoncé de politique CPS-019, [Qu'est-ce qu'une activité commerciale complémentaire?](#) (**Remarque** : la Loi de l'impôt sur le revenu interdit aux fondations privées de mener des activités commerciales.)

Nature de l'activité de location

2. La location de biens immeubles à d'autres entités ne signifie pas en soi qu'un organisme de bienfaisance mène une activité commerciale (complémentaire ou non).¹ La nature et le degré de participation de l'organisme doivent aussi être pris en considération. Dès lors, on considère qu'un organisme de bienfaisance mène une activité commerciale lorsque, en plus de fournir des [locaux](#), il fournit des [services supplémentaires](#) (autres que des [services de base](#)) de telle sorte que l'activité de location dépasse la simple location de biens immeubles.²

3. Pour décider si la nature d'une activité de location a dépassé la simple location de biens immeubles, tant les services de base que les services supplémentaires fournis par l'organisme de bienfaisance aux locataires doivent être pris en considération.³ Lorsque des services

supplémentaires sont fournis par l'organisme de bienfaisance, le nombre et le type de services supplémentaires détermineront si le revenu de location généré équivaut à un revenu de biens ou à un revenu d'entreprise. Plus de services supplémentaires sont fournis, plus il est probable que l'organisme de bienfaisance mène une activité commerciale.

Exemple

On considère que le revenu produit par un organisme de bienfaisance qui loue un immeuble de bureaux à des locataires et fournit seulement les services de base habituels pour ce type d'immeuble, est un revenu tiré d'un bien. Cependant, si l'organisme de bienfaisance fournit aussi des services supplémentaires par rapport aux locaux loués, comme le nettoyage des bureaux individuels et des services de protection/sécurité, ce facteur pourrait alors être décisif pour établir que l'organisme de bienfaisance mène une activité commerciale.

4. À savoir si les locaux sont loués vides ou encore partiellement ou complètement meublés, ou si les électroménagers sont fournis, ne sont généralement pas des facteurs pris en compte pour déterminer le type de revenu (soit de biens ou d'entreprise) généré par la location de biens immeubles. De même, ni la taille ou le nombre des biens loués, ni la mesure dans laquelle la gestion ou surveillance des 'services de base' occupe le temps de l'organisme de bienfaisance sont des facteurs qui servent à déterminer si le revenu de location est tiré d'une entreprise ou d'un bien.⁴

Exemples

Si un organisme de bienfaisance enregistré loue tout un immeuble (comme un immeuble de bureaux commerciaux) à un seul locataire et que l'organisme ne fournit que les locaux, l'entretien de l'immeuble en soi, ainsi que le chauffage et la climatisation, le revenu de location ainsi généré par l'organisme serait qualifié de revenu de biens. (Cette approche est comparable au raisonnement présenté dans la publication [IT-434R – Location de biens immeubles par un particulier](#) : « la location est clairement une location d'un bien et ne constitue pas l'exploitation d'une entreprise. »)

De même, si un organisme de bienfaisance loue un immeuble pièce par pièce (comme un immeuble d'habitation) à plusieurs locataires résidentiels et que l'organisme fournit seulement les locaux et les services de base, le revenu de location ainsi généré par l'organisme serait qualifié de revenu de biens.

Note

S'il y est établi que le revenu de location de biens immeubles est un revenu de biens, les ressources dépensées cette activité pourraient être un facteur pris en considération pour déterminer s'il s'agit d'un moyen accessoire de réaliser une fin qui relèvent exclusivement de la bienfaisance. Cette décision devrait être rendue selon les principes de la common law, dont ce cadre de décision n'aborde pas.

Exploitation par l'entremise d'intermédiaires/délégation de pouvoir

5. La délégation, par l'organisme de bienfaisance propriétaire, de ses fonctions de gestion et de supervision à un intermédiaire n'altère pas en soi la nature de l'activité de location.⁵ Si la location du bien constituait une activité commerciale lorsqu'elle était menée par l'organisme de bienfaisance, elle demeure une activité commerciale une fois menée par son intermédiaire. (Pour en savoir plus au sujet de l'exploitation menée par l'entremise d'intermédiaires, consultez [les lignes directrices CG-004, Utilisation d'un intermédiaire afin de mener les activités d'un organisme de bienfaisance au Canada](#) ou [les lignes directrices CG-002, Les organismes de bienfaisance canadiens enregistrés qui exercent des activités à l'extérieur du Canada.](#))

6. Les services fournis ou rendus disponibles par des tiers (personnes morales distinctes de l'organisme de bienfaisance et dont les activités ne sont ni dirigées ni contrôlées par l'organisme en question) et ne figurant pas dans le contrat de location entre l'organisme de bienfaisance et ses locataires n'ont aucune incidence sur la qualification du revenu de location généré par l'organisme de bienfaisance, à savoir un revenu de biens ou un revenu d'entreprise.

Exemple

Un organisme de bienfaisance loue des espaces dans un immeuble pièce par pièce à différents locataires résidentiels et commerciaux externes. L'organisme fournit ou rend disponibles à chaque classe de locataires seulement les services de base habituellement inclus avec chaque type de bien. Les locataires commerciaux externes de l'immeuble offrent ou rendent disponibles des biens et des services aux autres locataires. Les services offerts par les locataires commerciaux externes aux autres locataires ne sont pas pris en compte pour déterminer si le revenu généré par l'organisme de bienfaisance provient d'un bien ou d'une entreprise. Le revenu de location équivaut donc à un revenu de biens.

Définitions

Locaux : Lieux occupés à l'intérieur de biens immeubles à usage commercial, résidentiel ou mixte.

Services de base : Services habituellement inclus dans la location de certains types de locaux, et désormais considérés dans la jurisprudence comme faisant partie intégrante de la location de ce type de bien (usage commercial, résidentiel ou mixte).

Exemples de services de base :*Commercial :*

- entretien de l'immeuble en soi (comme les aires communes ou le nettoyage des fenêtres) et de sa structure
- chauffage/climatisation
- eau

- électricité
- ascenseurs
- stationnement

Résidentiel :

- chauffage/climatisation
- eau
- électricité
- ascenseurs
- espaces de stationnement intérieurs ou extérieurs
- salle de lavage dotée d'équipements pour les locataires
- entretien de l'immeuble en soi (dont les services de conciergerie, de nettoyage des fenêtres et de repeinte des locaux), et de sa structure
- entretien des aires adjacentes (dont les services de cueillette de la neige et des déchets)
- entretien des électroménagers et du mobilier fournis avec les locaux loués

Services supplémentaires : Services autres que les services de base. Ils comprennent tous les services qui ne sont pas généralement considérés comme faisant partie intégrante de la location d'un type de bien (usage commercial, résidentiel ou mixte).

Exemples de services supplémentaires :

Commercial :

- services de nettoyage des locaux loués, comme le nettoyage des bureaux individuels ou des espaces pour la vente au détail (distincts des aires communes de l'immeuble)
- services de protection ou de sécurité pour des locataires particuliers
- l'exploitation d'un restaurant à l'intention des locataires
- fournitures de salles de bain (sauf dans les aires communes)
- service de livraison et de ramassage du courrier et des colis

Résidentiel :

- repas

- services de nettoyage/de tenue de chambre des locaux loués, comme le nettoyage de résidences ou de chambres individuelles (distincts des aires communes de l'immeuble)
- service voiturier
- activités sociales ou récréatives organisées (quelques activités de cette nature à l'occasion pourraient toutefois être acceptables)
- services de navette ou d'autres moyens de transport
- services de buanderie ou de nettoyage à sec
- services de lingerie
- fournitures de salles de bain (sauf dans les aires communes)
- service de livraison et de ramassage du courrier et des colis

¹ Si l'activité de location à d'autres entités menée par l'organisme de bienfaisance est accessoire à une activité autrement menée par l'organisme ou fait partie de cette autre activité, elle peut constituer une exception au précédent énoncé. Dans ces cas, peu importe la nature ou le degré de participation de l'organisme de bienfaisance, l'activité de location de biens immeubles sera considérée comme faisant partie d'une activité commerciale.

² Voir l'exemple *Burri [en sa capacité de directeur de New Park Apartments Limited au moment de sa dissolution] c La Reine* (1985), 85 DTC 5287, à la p. 5289, où le juge Strayer indique :

La question de savoir si un revenu donné constitue un revenu tiré d'une entreprise ou un revenu provenant de biens reste toujours une question de fait, qui doit être déterminée au cas par cas : voir les exemples *Wertman c. Minister of National Revenue* (1964), 64 D.T.C. 5158, aux pp. 5166 et 5167 (C. de l'É.); *Her Majesty the Queen c. Rockmore Investments Ltd* (1976), 76 D.T.C. 6156 à la p. 6157 (C.A.F.); *Buonincontri c. Canada*, (C.F. 1re inst., 6 mai 1985, T-290-82). [TRADUCTION] En ce qui concerne New Park Apartments Limited et Ridgheurst Apartments Limited, je suis convaincu que les revenus tirés de leurs immeubles locatifs respectifs pendant ces années ont été générés essentiellement à titre de propriétaires d'immeubles et non à titre d'exploitants d'entreprise. Je suis favorable à ces fins (et sans tirer de conclusion sur le point qui n'a pas été débattu) étant donné que ce qui a été fait par Swiss Canadian en leur nom a aussi été fait par les contribuables. Les services fournis aux locataires étaient très limités et équivalent à ce que tout propriétaire d'un immeuble locatif moderne est censé fournir. À ce titre, ils doivent être perçus comme accessoires à un revenu locatif tiré d'un bien. La fourniture de cuisinières et de réfrigérateurs est très courante et constitue même, dans une certaine mesure, une façon de protéger l'immeuble contre toute usure et détérioration excessives. Il convient de signaler que dans chaque cas, le propriétaire ne fournissait pas en tant que tel les installations de la buanderie, ne faisant que louer

un local à des concessionnaires qui fournissaient les installations. Le fait que les locataires de New Park Apartments jouissaient également d'un service de télévision par câble et d'une piscine en contrepartie du loyer payé ne modifie en rien la nature du revenu de New Park Apartments Limited : une certaine catégorie d'immeubles locatifs modernes sont très couramment dotés de telles installations, et celles-ci devraient être perçues comme un « service » normal au même titre que la fourniture de serrures solides sur les portes ou de prises de courant dans les murs. Les décisions passées concernant le revenu de location accordent beaucoup d'importance à la nature et à la portée des services fournis par le propriétaire d'immeuble pour déterminer si celui-ci exploite une entreprise de services pour lesquels il est rémunéré ou s'il touche essentiellement un revenu d'investissement : voir les exemples *Wertman c. Minister of National Revenue*, *supra* à la p. 5167; *Walsh and Micay c. Minister of National Revenue* (1965), 65 D.T.C. 5293 aux pp. 5296 et 5297 (C. de l'É.); *Beginski c. Minister of National Revenue* (1978), 78 D.T.C. 1493 (T.R.B.).

³ Voir l'exemple *Thibeault c La Reine* (2015), CCI 271, au paragraphe 42, où le juge D'Auray cite le jugement du juge Pelletier dans l'affaire *Oke c Canada*, 2010 CAF 350 :

[42] D'entrée de jeu, le juge Pelletier indique que les loyers obtenus d'une location constituent généralement des revenus tirés de l'utilisation d'un bien. Il précise toutefois que des revenus de location peuvent constituer des revenus d'entreprise lorsque les services fournis dépassent les services habituellement fournis dans le cadre d'une location. À cet effet, il énonce les principes suivants :

(...)

[28] L'effet cumulatif de ces décisions a été résumé par Peter W. Hogg, Joanne E. Magee, Jinyan Li, Hogg et divers collaborateurs dans *Principles of Canadian Income Tax Law*, 7^e édition (Toronto : Carswell, 2010), à la page 160 :

[TRADUCTION] À première vue, évidemment, les loyers obtenus de la location d'un immeuble résidentiel, d'un immeuble de bureaux ou d'un centre commercial sont des revenus tirés d'un bien. Les loyers sont versés pour l'utilisation du bien, et non pour des services fournis par le locateur. La difficulté provient du fait qu'un locateur va souvent fournir aux locataires, en plus du droit d'occuper les lieux loués, des services de divers genres. Lorsque les services fournis n'englobent que les services du genre habituellement fournis dans le cadre d'une location, par exemple, l'entretien de l'immeuble, le chauffage, la climatisation, l'alimentation en eau, l'électricité et le stationnement, le loyer est encore considéré comme étant un revenu tiré d'un bien. Mais si les services fournis dépassent ce qui est habituellement fourni dans le cadre de la location d'un immeuble de bureaux, d'un immeuble résidentiel ou d'un centre commercial (ou de quelque autre bien), il devient plus plausible de classer les activités du propriétaire comme une entreprise, au lieu de la simple location d'un bien. S'il s'agit d'un immeuble résidentiel, les services fournis qui favoriseraient la classification en tant qu'entreprise

incluraient les services normalement fournis par un hôtel, soit le ménage, le service de buanderie, la restauration et le service aux chambres, etc. L'exemple ultime est, évidemment, un hôtel, où l'envergure des services fournis aux clients fait en sorte qu'il n'y a aucun doute qu'il s'agit d'une entreprise. Lorsque la gamme de services fournis par le locateur est moins complète que celle d'un hôtel, il faut alors examiner le niveau des services pour décider si la nature et l'ampleur de ces services permettent de qualifier le revenu comme étant un revenu tiré d'une entreprise.

[Non souligné dans l'original]

⁴ Voir l'exemple *Smithers Plaza Ltd c M.N.R.* (1975), 75 DTC 137 (TRB) à la p 139, par le cr Cardin :

[TRADUCTION] À mon avis, l'investissement à long terme dans des biens meubles et immeubles ne peut généralement pas être considéré comme une entreprise commerciale générant un profit. Que le contribuable investisse dans un ou douze biens locatifs, qu'il loue les lieux et collecte les paiements de loyer lui-même ou qu'un représentant le fasse pour lui, ou encore qu'il fournisse ou non des services de conciergerie ne change pas, de mon point de vue, la nature de son investissement si les services rendus visent la location et l'entretien de son bien et les frais d'entretien de la structure des lieux loués, et qu'ils s'y limitent. La prestation de services d'entretien habituels et la prise en charge des frais d'occupation sont, à mon sens, une partie nécessaire et intégrante de l'investissement d'un contribuable dans un bien, qui ne génère pas un profit d'entreprise mais plutôt un revenu de location. Je ne crois pas que le degré ou l'ampleur de l'activité du contribuable en relation avec le fonctionnement et l'entretien normal d'un bien locatif à long terme peuvent automatiquement transformer l'investissement du contribuable dans un tel bien en un investissement dans une entreprise. La nature des deux investissements est, à mon avis, simplement et fondamentalement différente et, au regard de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ne devrait pas être confondue.

⁵ Ce principe concorde avec le paragraphe 2 du [bulletin d'interprétation archivé IT-434R – Location de biens immeubles par un particulier](#) de l'ARC. Peu importe la classe de contribuable, les activités d'un intermédiaire – comme un entrepreneur ou un représentant –, seront considérées comme les activités du contribuable. Voir aussi le cas *Walsh and Micay c. M.N.R.*, 65 D.T.C. 5293 (C. de l'É.), où le juge Cattanach considère que l'existence de l'entreprise de gestion n'est pas un facteur influant sa décision (paragraphe 23) :

[TRADUCTION] Dans le cas qui nous concerne, je ne juge pas qu'il est nécessaire de décider si les appelants ont engagé Silver Heights Development Co., Ltd comme représentant de gestion des biens en question en sa capacité d'agent ou d'entrepreneur indépendant. Il est évident que si le représentant de gestion n'avait pas été engagé, les services qu'il avait entrepris auraient alors été exécutés par les appelants eux-mêmes ou dans la mesure établie entre eux et de concert avec les deux autres copropriétaires.

Et *Juergen Beginski c Minister of National Revenue*, 78 DTC 1493 (TRB) à la p 1496, par Delmer E. Taylor, ca :

[TRADUCTION] À mon sens, l'importance de l'exploitation (quelque 192 appartements), de l'investissement (environ trois millions de dollars) ou du revenu annuel brut (environ un demi-million de dollars) n'est pas déterminante par rapport à la question ici posée. Qui plus est, le choix de l'appelant de gérer lui-même l'immeuble ou de confier cette gestion à un tiers ne serait pas critique.

DISCLOSED
PURSUANT TO
THE ATIA
AR-2021-137022