



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 17 MARS 2014

OBJET : **DROITS SUR LES TRANSFERTS DE TERRAIN ET COÛT DU BIEN**
N/RÉF. : 13-019204-001

La présente est pour faire suite au courriel que vous nous avez transmis ***** relativement au traitement fiscal prévu par la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard des droits et intérêts payés par un contribuable en vertu de la Loi concernant les droits sur les transferts de terrains (RLRQ, chapitre D-17), ci-après désignée « LCDTT ».

FAITS

Vous nous soumettez que les contribuables sont des particuliers qui ne sont pas résidents du Canada. Ils ont fait l'achat, en 19X1, d'une terre avec un bâtiment pour la somme de ***** \$. Le transfert du fonds de terre avec bâtiment était assujéti à la LCDTT et les contribuables devaient payer, en vertu de cette loi, des droits de 33 % du prix d'achat au ministère du Revenu, soit ***** \$. Puisque le montant des droits a été payé le ***** 19X3, un montant d'intérêts de ***** \$ a dû être payé, pour un total de ***** \$.

Depuis l'achat, en 19X1, jusqu'à la vente, en 20X1, le bâtiment a été loué. La terre avec le bâtiment a été vendue, ***** , pour la somme de ***** \$. Lors du calcul du gain en capital réalisé lors de la vente, les contribuables ont ajouté le montant des droits et des intérêts payés au coût du bien.

QUESTIONS

1. Le montant des droits et des intérêts payés par les contribuables peuvent-ils être ajoutés au prix de base rajusté, ci-après désigné « PBR », du bien aux fins du calcul du gain en capital?
2. Sinon, les intérêts peuvent-ils être déduits dans le calcul du revenu des contribuables?

OPINION

PBR du bien aux fins du calcul du gain en capital

Le particulier qui ne réside pas au Canada, à aucun moment de l'année, et qui aliène un bien québécois imposable¹, doit payer un impôt sur son revenu gagné au Québec pour l'année tel que déterminé en vertu de la partie II² de la LI³.

L'article 1087 de la partie II de la LI prévoit que : « La partie I s'applique au calcul du revenu des personnes qui ne résident pas au Québec, sous réserve de la présente partie. ».

Selon l'article 234 de la partie I de la LI, le gain provenant de l'aliénation d'un bien se calcule en soustrayant du produit de l'aliénation le PBR de ce bien immédiatement avant l'aliénation, les dépenses que le contribuable a faites ou engagées en vue d'effectuer l'aliénation et un montant à titre de provision, le cas échéant.

Puis, l'article 252 de la LI définit le PBR selon la nature d'un bien. Lorsqu'il s'agit d'un bien amortissable, le PBR est égal au coût en capital de ce bien, alors que lorsqu'il s'agit d'un bien non amortissable, le PBR correspond à son coût, tel que rajusté par les articles 255 et 257 de la LI.

¹ Un bien québécois imposable inclut un bien immeuble situé au Québec (article 1094 de la LI).

² Cette partie traite du revenu gagné au Québec par des personnes ne résidant pas au Québec.

³ Article 26 de la LI et paragraphe c du premier alinéa de l'article 1089 de la LI.

Le terme « coût » et l'expression « coût en capital » ne sont pas définis dans la LI. Ils doivent donc être définis selon le sens ordinaire de ces mots et balisés selon les principes comptables en vigueur et la jurisprudence fiscale. Sommairement, ils désignent le montant payé par un contribuable pour acquérir le bien⁴, c'est-à-dire le coût du bien plus tous les frais inhérents à l'achat, incluant notamment les honoraires d'avocats, de comptables et les droits de mutation⁵. Ainsi, le montant des droits sur les transferts de terrains⁶ exigés en vertu de la LCDTT fait partie du coût du bien aux fins du calcul du gain en capital, puisque ce montant a été déboursé pour en faire l'acquisition.

Par contre, les intérêts payés par le contribuable sur les droits exigés en vertu de la LCDTT ne peuvent faire partie du coût du bien, puisqu'ils ne constituent pas une dépense engagée pour faire l'acquisition d'un bien. En effet, les tribunaux ont souvent statué que les termes « coût » ou « coût en capital »⁷ réfèrent : « *to the actual, factual or historical cost when acquired, without adjustment for subsequent events* »⁸.

Par conséquent, les intérêts sur les droits exigés en vertu de la LCDTT ne peuvent être inclus dans le coût du bien aux fins du calcul du gain en capital.

⁴ *R. v. Stirling*, 85 DTC 5199 où la Cour d'appel fédérale définit le mot « coût » à l'article 54 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.) (Concordance provinciale : 252 de la LI) comme étant le prix que le contribuable a accepté de payer pour obtenir le bien en question.

⁵ Voir Agence du revenu du Canada (ARC), Bulletin d'interprétation IT-285R2 « Déduction pour amortissement – Généralités », 31 mars 1994, para. 8 et « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 90*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1990, p. 1167, question 8.5, à l'égard desquelles nous partageons la position.

⁶ Selon l'article 1 de la LCDTT, « terrain » signifie un fonds de terre :

- a) sur lequel aucun bâtiment n'est érigé;
- b) sur lequel un bâtiment est érigé, y compris ce bâtiment, lorsque la valeur marchande du bâtiment est inférieure à celle du fonds seul;
- c) sur lequel un bâtiment est érigé, y compris ce bâtiment, lorsque la valeur marchande du bâtiment est égale ou supérieure à celle du fonds seul et que l'étendue du fonds excède celle qui est raisonnablement nécessaire à l'usage et à la jouissance du bâtiment ou à l'exercice d'une entreprise, autre qu'une entreprise agricole, exploitée sur ce fonds.

⁷ Voir les décisions *Cockshutt Farm Equipment v. MNR* 66 DTC 544 et *Hope R. Gaynor v. MNR* 87 DTC 279 (confirmée par la Cour d'appel fédérale 88 DTC 6394) où l'on mentionne : « *There is no difference between the cost of depreciable property and non-depreciable property, [...]* ».

⁸ *Cockshutt Farm Equipment* (Supra note 8) et repris dans les décisions suivantes : *Hope R. Gaynor* (Supra note 8); *A & D Holdings Inc. v. Her Majesty the Queen* 2006 DTC 2219 (Cour canadienne de l'impôt); *Bohdan Barabash and Wolodymyr Barabash v. MNR* 93 DTC 1436 (Cour canadienne de l'impôt).

Déductibilité des intérêts payés sur les droits exigés en vertu de la LCDTT

Le particulier qui ne réside pas au Canada est assujéti à l'impôt québécois à l'égard de son revenu d'entreprise, mais n'y est pas assujéti à l'égard de son revenu de bien⁹. Ainsi, dans l'éventualité où le revenu de location serait considéré comme un revenu d'entreprise, la question de la déductibilité des intérêts payés à l'égard des droits exigés en vertu de la LCDTT pourrait se poser¹⁰. Toutefois, étant donné que les intérêts ne sont déductibles que dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à une entreprise et que dans l'année où ils sont payés ou payables, ils ne pourraient être déductibles dans le calcul du revenu des contribuables qu'à l'égard de l'année 19X3.

Dans un tel contexte, seule la politique administrative énoncée dans le bulletin d'interprétation IMP. 1051-2/R1¹¹ serait applicable et la déduction ne pourrait être accordée.

CONCLUSION

En résumé, les droits exigés en vertu de la LCDTT peuvent être inclus dans le coût du bien aux fins du calcul du gain en capital. Toutefois, les intérêts payés sur ces droits ne font pas partie du PBR du bien et ne peuvent, non plus, être déductibles dans le calcul du revenu des contribuables.

Espérant le tout à votre satisfaction, nous demeurons disponibles si vous avez d'autres questions.

⁹ Article 26 de la LI.

¹⁰ Il est à noter que les intérêts exigibles pour une période postérieure au 20 décembre 2006 sont désormais visés par l'article 421.10 de la LI qui prévoit spécifiquement la non-déductibilité des intérêts redevables en vertu d'une loi fiscale.

¹¹ Bulletin d'interprétation IMP. 1051-2/R1, *Dossier Équité – Remboursement demandé après le 31 décembre 2004*, 31 mars 2008.