



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 30 JANVIER 2014

OBJET : **BOISÉ PRIVÉ**
SOURCE DE REVENU
PERTES AGRICOLES RESTREINTES – PRINCIPALE SOURCE DE
REVENU FORMÉE DE LA COMBINAISON DE L'AGRICULTURE ET
D'UNE AUTRE SOURCE DE REVENU
IMPACT ET APPLICATION TEMPORELLE DE L'ARRÊT CRAIG
N/RÉF. : 13-019798-001

Nous faisons suite à votre demande d'interprétation ***** concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », aux pertes agricoles déduites par un contribuable propriétaire d'une terre à bois pour les années d'imposition 20X6, 20X7 et 20X8. Revenu Québec a refusé au contribuable les pertes agricoles qu'il déclarait pour ces années suite à une vérification.

Les faits

Le contribuable a ***** ans. En 20X1, il a acquis une terre à bois de ***** arpents située *****. Le contribuable était alors domicilié à ***** et il travaillait pour *****.

Le contribuable s'est également porté acquéreur en 20X2 d'une maison située au *****. Il y habite depuis juin 20X3, ayant pris sa retraite. Le contribuable vit de ses rentes.

Lors de l'achat de sa terre à bois, celle-ci ne comportait aucun accès et elle n'était pas défrichée. Il était impossible d'y faire entrer une bûcheuse. Au cours des années suivantes, le contribuable a fait ériger un chemin d'accès, un pont et des fossés. Il a aussi acquis de la machinerie et de l'équipement (deux tracteurs, un « 4 roues », une scie à chaîne et une remorque). Vous nous indiquez qu'il aurait capitalisé un montant total de ***** \$ dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 20X8. Le contribuable a financé ses achats par des emprunts. De plus, le contribuable a construit trois garages sur sa terre.

Depuis 20X2, le contribuable prend son bois de chauffage sur sa terre à bois (environ ***** cordes). Il vend un peu de bois à des bûcherons qui viennent bûcher sur sa terre.

Le contribuable a l'intention de vendre sa maison ***** pour venir habiter sur sa terre à bois. Il a d'ailleurs obtenu un dézonage de sa terre à bois afin d'y construire une résidence. Il attend d'avoir vendu sa maison pour débiter la construction. Le contribuable a déclaré ***** qu'en habitant à cet endroit, il économisera du temps et de l'argent. Il référerait ainsi au coût de l'essence de son camion lors de ses déplacements entre sa maison et sa terre pour aller y couper son bois de chauffage et y tracer des chemins.

Le contribuable n'a aucune expérience en matière de sylviculture. Il n'a demandé et obtenu un plan d'aménagement forestier préparé par un ingénieur forestier qu'en 2X10 (après la vérification et le dépôt de son avis d'opposition), lequel indique notamment ce qui suit dans sa lettre de transmission :

- Qu'une coupe totale a été effectuée dans la partie centrale du boisé avant 20X1 et que ce secteur semble bien régénéré.
- Qu'une coupe sélective a été effectuée dans la partie nord apparemment au cours des mêmes années et que des sapins et des épinettes ont été alors récoltés pour dégager les érables.
- Que l'ensemble du boisé a été aménagé depuis les quinze dernières années, que les peuplements forestiers sont en bonne croissance et qu'aucune coupe forestière d'envergure ne doit être faite pour l'instant.
- Qu'une réévaluation est suggérée pour 2X15.

Le contribuable explique qu'il n'a pas demandé un plan d'aménagement forestier avant, car il fallait d'abord qu'il réalise les travaux pour rendre sa terre accessible.

Le contribuable vous a déclaré qu'il travaille sur sa terre de 2 à 3 heures par jour et quelquefois plus.

Le contribuable semble avoir des projets pour le futur. Il a déclaré ***** qu'il souhaite diversifier ses affaires. Ainsi, il veut vendre du bois fendu et offrir des forfaits de chasse ***** . Cependant, il n'a aucun plan d'affaires.

La totalité des pertes déclarées par le contribuable pour les années en litige a été refusée pour les motifs suivants :

- Prédominance personnelle et récréative de l'utilisation de la terre à bois pendant les années en litige.
- Le contribuable n'a pas établi qu'il exerçait son activité sylvicole d'une manière suffisamment commerciale.
- Le contribuable n'agit pas comme un homme d'affaires sérieux : il n'a aucune formation dans ce domaine, il n'a pas de plan d'affaires, ni de registres comptables.
- L'activité agricole du contribuable n'est pas rentable. Hormis un profit de ***** \$ déclaré en 20X2, le contribuable a soustrait les pertes suivantes de ses revenus d'autres sources depuis :

20X3 : (*****) \$

20X4 : (*****) \$

20X5 : (*****) \$

20X6 : (*****) \$

20X7 : (*****) \$

20X8 : (*****) \$

Interprétation demandée

1. Dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition en litige, le contribuable était-il en droit de soustraire la totalité des pertes agricoles qu'il déclare avoir subies?
2. Plus particulièrement, est-ce que l'arrêt *Craig*¹ de la Cour suprême du Canada a rendu inopérante la restriction à la déduction des pertes agricoles, prévue à l'article 205 de la LI, jusqu'au 20 mars 2013?

¹ *R. c. Craig*, 2012 CSC 43.

Notre interprétation

1. Les faits soumis tendent à démontrer qu'au cours des années d'imposition en litige, l'activité sylvicole du contribuable ne constituait pas une entreprise en raison de la prédominance de l'utilisation personnelle de sa terre à bois et en l'absence d'un plan d'affaires, d'efforts considérables et de formation. Or, l'existence d'une source de revenu est essentielle pour pouvoir déduire des pertes agricoles.

Subsidiairement, puisque votre Direction a juridiction sur les faits, advenant que vous décidiez de considérer que le contribuable exploitait à l'époque une entreprise agricole, nous sommes d'avis que cette activité n'avait pas le degré d'importance requis pour être considérée comme étant la source de revenu principale du contribuable en combinaison avec ses revenus de rentes, selon les exigences posées par la Cour suprême dans l'arrêt *Craig*.

2. Non.

Nos motifs

– Existence d'une source de revenu provenant de l'agriculture

Appliquant les critères de l'arrêt *Stewart*² de la Cour suprême du Canada, une activité comportant une dimension personnelle ne constitue une source de revenu que si elle est exploitée d'une manière suffisamment commerciale. Ainsi, le contribuable doit démontrer qu'il exerce cette activité avec l'intention prédominante d'en tirer un profit et que son comportement pour atteindre ce but correspond à celui d'un homme d'affaires sérieux. Il s'agit d'un test à la fois relatif et objectif³.

Les critères suivants, dont la liste n'est pas exhaustive, constituent des indices de commercialité qui doivent être considérés globalement pour déterminer si l'activité du contribuable est exercée d'une manière suffisamment commerciale⁴ :

- état des profits et pertes pour les années antérieures;
- la formation du contribuable;

² *Stewart c. R.*, 2002 CSC 46.

³ *Stewart, ibid.*, par. 52 et 54. Au même effet : Revenu Québec, Bulletin d'interprétation, IMP. 205-1/R2, « Pertes agricoles » (28 décembre 2012), par. 6, 8 et 9.

⁴ *Stewart, ibid.*, par. 55.

-
- la voie sur laquelle il veut s'engager – existence d'un plan d'affaires;
 - la capacité de son entreprise, en termes de capital, de réaliser un profit après déduction de l'amortissement du coût en capital.

Les actes, gestes et décisions du contribuable doivent être examinés pour déterminer s'ils démontrent sa volonté de faire des affaires en vue de réaliser un profit⁵. Dans l'affaire *Soucy*, la Cour d'appel du Québec a conclu que le contribuable avait agi en homme d'affaires sérieux et que son activité sylvicole constituait une source de revenu :

« [16] La caractérisation de l'activité est faite au départ de l'affaire et non pas en fonction du résultat obtenu. Sont considérés et évalués les actes, gestes et décisions du contribuable qui sont de nature à démontrer le caractère sérieux de son entreprise. Si cette analyse conclut à la commercialité de l'activité, la déduction sera permise même si elle comporte une démarche à caractère personnel par certains aspects. Le facteur dit *de l'expectative raisonnable de profit*, souligne la Cour suprême, ne prime pas; en réalité, on doit rechercher l'intention du contribuable – sa volonté de faire des affaires en vue d'un gain – un test subjectif mais qui sera appliqué en fonction de facteurs objectifs. [...]

[21] À mon avis, monsieur Soucy exerçait une activité commerciale. D'abord, son intention est claire et la juge le reconnaît. Ensuite, il a agi comme un homme sérieux : il a d'abord recherché et obtenu un plan de développement d'un groupement forestier avant le début des travaux. Il possède la formation requise pour conduire son entreprise et il met son talent et son labeur à atteindre les objectifs du plan initialement constitué. Il n'a certes pas encore fait de profit mais il est probable qu'il en fera, du moins il se conduit comme s'il voulait en réaliser. À cet égard, il était, à l'époque du procès, au stade d'une décision importante : faire une coupe à blanc ou sélective.

[22] Cette affaire ne fera certes pas de monsieur Soucy un homme riche; toutefois, il se conduit et conduit son exploitation comme tout bon forestier le ferait. ».

⁵ *Soucy c. S.M.R.Q.*, [2003] R.D.F.Q. 4 (C.A.Q.), par. 16.

Par ailleurs, en l'absence d'une dimension personnelle à une activité, les cours fixent généralement le début d'exploitation d'une entreprise au moment où le contribuable a accompli les démarches essentielles et nécessaires à l'exploitation de son entreprise, notamment : qu'il ait un plan d'affaires⁶ et qu'il démontre des efforts soutenus et constants pour le réaliser; qu'il ait reçu la formation appropriée; qu'il ait obtenu le financement, les permis et les assurances requis; qu'il ait acquis des immobilisations; qu'il ait signé des contrats avec des clients potentiels⁷. Les tribunaux considèrent qu'il n'est pas réaliste de fixer ce moment lorsque le contribuable conçoit l'idée d'exploiter une entreprise ou quand il commence à encaisser des revenus provenant de l'exercice de son activité⁸.

Le bulletin d'interprétation IT-373R2, intitulé « Boisés » publié par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », avant que la Cour suprême du Canada rende son jugement dans l'arrêt *Stewart*, énumère les facteurs suivants, utilisés par les tribunaux, pour déterminer si un contribuable exerce son activité sylvicole avec une expectative raisonnable de profit :

- a) L'importance de la planification touchant l'exploitation du boisé. Par exemple, le contribuable a-t-il un plan de gestion forestière ou un plan semblable de gestion des ressources accompagné d'une description des ressources, d'un calendrier des récoltes et de saines pratiques de foresterie? A-t-il établi un plan financier et tient-il des registres bien documentés pour la mise en application de ces plans?
- b) Efforts du contribuable pour acquérir les compétences nécessaires ou pour retenir les personnes ayant ces compétences.
- c) Mise en œuvre effective des plans.
- d) Temps consacré à l'exploitation du boisé.
- e) L'importance de l'activité par rapport à celle des exploitations similaires dans la même localité.
- f) L'admissibilité à une aide gouvernementale.

⁶ La Cour fédérale, division de première instance, a déjà conclu qu'un contribuable n'a pas à obtenir un plan gouvernemental d'aménagement forestier lorsqu'il désire plutôt gérer son activité sylvicole à sa guise. Mais dans cette affaire, le contribuable a démontré qu'il avait un plan d'affaires et qu'il exerçait son activité d'une manière systématique et conformément aux bonnes pratiques de reforestation : *Madronich v. R.*, 89 D.T.C. 5093, par. 16 et 23.

⁷ *Gartry v. R.*, [1994] 2 C.T.C. 2021, par. 16.

⁸ *Gartry, ibid.*

-
- g) Les antécédents concernant les profits et pertes annuels.
 - h) Le genre de dépenses déduites et leur lien avec les activités en question.
 - i) Les compétences en agriculture ou en foresterie du propriétaire ou de l'exploitant, selon sa scolarité et son expérience.
 - j) L'appartenance à une association de propriétaires de boisés ou à toute autre association professionnelle ou de gens d'affaires⁹.

Nous sommes d'avis que ces facteurs constituent des indices de commercialité qui peuvent être utilisés pour déterminer si l'activité sylvicole d'un contribuable est suffisamment commerciale lorsqu'elle comporte une dimension personnelle.

Dans le dossier sous étude, nous notons que le contribuable n'a aucune formation agricole, ni sylvicole, qu'il ne tient pas de registres comptables adéquats, que son activité génère des pertes considérables depuis 20X3, qu'il utilise sa terre pour y bûcher son bois de chauffage et qu'il a obtenu un dézonage pour l'utiliser en partie pour s'y loger. Les travaux réalisés sur sa terre jusqu'à ce jour lui permettent d'y accéder pour ses fins personnelles et il n'est pas possible d'en inférer un usage commercial futur qui sera prédominant sur l'usage personnel de sa terre à bois. De plus, le contribuable n'a obtenu un plan d'aménagement de son boisé qu'en août 2X10. Il explique qu'il n'a pu le demander avant, car il fallait d'abord qu'il rende sa terre accessible.

Tous ces éléments indiquent qu'au cours des années en litige, le contribuable n'exploitait pas une entreprise agricole et donc que l'agriculture ne constituait pas une source de revenu pour lui.

⁹ ARC, Bulletin d'interprétation IT-373R2, « Boisés » (16 juillet 1999), par. 7.

-
- **Impact de l'arrêt *Craig* et position de Revenu Québec quant au traitement des dossiers comportant des faits similaires à ceux en cause dans cet arrêt jusqu'au 20 mars 2013**
 - o **Budget fédéral du 21 mars 2013¹⁰**

Ce budget propose de rétablir l'objectif des règles sur les pertes agricoles restreintes en codifiant la définition de la principale source de revenu établie par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Moldowan*¹¹, et ce, pour les années d'imposition se terminant après la date du budget. Le ministre des Finances du Québec a annoncé dans le bulletin d'information 2013-7¹² que les mêmes règles s'appliqueront en fiscalité québécoise.

- o **Impact de l'arrêt *Craig* au regard de la mesure relative aux pertes agricoles restreintes**

Dans la mesure où le contribuable peut démontrer que son activité agricole constitue une source de revenu et qu'il s'agit de sa principale source de revenu, il peut soustraire de ses revenus d'autres sources, 100 % de sa perte agricole, pour une année d'imposition donnée. Il n'est donc pas sujet à la restriction relative aux pertes agricoles prévue à l'article 205 de la LI.

Il en est de même si la source principale de revenu du contribuable est constituée de la combinaison de l'agriculture et d'une autre source, lesquelles constituent toutes deux des préoccupations majeures pour lui.

Avant l'introduction de cette mesure restrictive dans la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.) en 1952, un contribuable ne pouvait pas soustraire ses pertes provenant d'une source de revenu secondaire à l'encontre de son revenu provenant de sa source de revenu principale. Le ministre du Revenu national pouvait déterminer quelles sources de revenu d'un contribuable pouvaient être réunies pour former sa principale source de revenu. Le gouvernement fédéral voulait changer la situation, sauf pour les gentlemen-farmers. Par ailleurs, il était disposé à officialiser une position administrative du

¹⁰ Canada, ministère des Finances, Budget 2013, Plan budgétaire, (21 mars 2013), Annexe 2, Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires et Avis de motion de voies et moyens, Mesures visant l'impôt sur le revenu des sociétés, Pertes agricoles restreintes.

¹¹ *Moldowan c. R.*, [1978] 1 R.C.S. 480.

¹² Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2013-7, « Harmonisation à certaines mesures fiscales fédérales et autres mesures relatives aux entreprises » (11 juillet 2013), section 1.1, mesures retenues, par. 15.

ministère du Revenu national vieille de vingt ans, qui leur permettait de réduire leur revenu provenant de leur principale source par 50 % de leurs pertes agricoles¹³.

Cela explique que les parlementaires aient justifié l'ajout de la mesure relative aux pertes agricoles restreintes en expliquant qu'ils voulaient ainsi offrir un « soulagement » aux gentlemen-farmers¹⁴. Ils définissaient alors ce type de contribuables en les qualifiant de « cultivateurs amateurs » qui ne tiraient presque jamais un profit de leurs fermes¹⁵.

Cette genèse historique permet de comprendre pourquoi, dans l'affaire *Moldowan*, la Cour suprême mentionne que cette autre source (emploi, entreprise ou bien) n'avait pas à être reliée à l'agriculture, mais qu'elle devait être moins importante que l'entreprise agricole du contribuable. La Cour emploie d'ailleurs l'expression « source secondaire » pour la désigner¹⁶. Étant donné que l'activité agricole de monsieur Moldowan ne constituait qu'une entreprise parmi plusieurs qu'il opérait en parallèle et qu'elle n'était pas plus importante que les autres, la Cour a conclu que l'agriculture n'était pas sa principale source de revenu et qu'en conséquence, ses pertes agricoles devaient être restreintes.

L'arrêt *Craig*¹⁷ précise que l'« autre source de revenu » n'a pas à être une source secondaire puisque la loi ne le requiert pas. La Cour suprême ne fait pas l'analyse historique de la mesure concernant les pertes agricoles restreintes¹⁸. Elle mentionne cependant que « l'interprétation téléologique ne saurait [...] justifier de conclure à l'existence d'intentions législatives non exprimées¹⁹. »

Dans *Craig*, les faits ne démontraient pas que l'activité agricole du contribuable constituait un « exutoire à son mode de vie normal, ni un divertissement ou un sport²⁰ ». De plus, l'implication et la contribution importante du contribuable dans le monde des courses de chevaux standardbred²¹ visaient à accroître la rentabilité de ses activités²². Puisque les faits démontraient manifestement que l'activité d'élevage de chevaux de courses du contribuable était plus qu'une entreprise secondaire, mais constituait, tout comme l'exercice de sa profession d'avocat, une préoccupation majeure, la Cour suprême a conclu que la combinaison des deux activités constituait sa principale source de revenu.

¹³ *Morrissey c. R.*, [1989] 2 C.F. 418 (Cour d'appel fédérale), par. 7 et 8.

¹⁴ *Morrissey*, *ibid.*, par. 8.

¹⁵ *Morrissey*, *ibid.*, par. 9.

¹⁶ *Moldowan*, *supra* note 12, par. 14 à 16 de la version électronique publiée par Taxnet pro.

¹⁷ *Craig*, *supra* note 2, par. 38.

¹⁸ Elle ne l'avait pas fait non plus dans l'arrêt *Moldowan*.

¹⁹ *Craig*, *supra* note 2, par. 38.

²⁰ *Craig*, *supra* note 2, par. 46.

²¹ M. Craig, un avocat, était aussi le président de la commission d'appel de l'industrie.

²² *Craig*, *supra* note 2, par. 46.

Dans la mesure où elle est toujours d'avis que la principale source de revenu d'un contribuable n'est pas nécessairement composée de la simple addition de deux sources de revenu, dont l'une est l'agriculture²³, peu importe leur importance respective, la Cour suprême ne rend pas inopérante la mesure relative aux pertes agricoles restreintes.

Le contribuable doit donc toujours démontrer que l'agriculture est une préoccupation majeure pour lui²⁴ s'il veut éviter que ses pertes agricoles soient restreintes. Les facteurs suivants, inspirés des critères de l'expectative raisonnable de profit de l'arrêt *Moldowan* et énumérés dans l'arrêt *Craig*, doivent être pris en compte : capital investi dans l'entreprise agricole et dans l'autre source de revenu, le revenu tiré de chacune des sources, le temps consacré à chacune, le mode de vie ordinaire du contribuable, son expérience de l'agriculture et ses intentions et attentes. La Cour précise que l'analyse doit être souple et certains facteurs peuvent ne pas être importants²⁵.

²³ *Craig*, *supra* note 2, par. 33.

²⁴ *Craig*, *supra* note 2, par. 45 : la Cour suprême utilise l'expression « importance significative ».

²⁵ *Craig*, *ibid.*