



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEURS : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES
ET AUX FIDUCIES

DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 10 NOVEMBRE 2015

OBJET : **CONTRAT DE LOCATION OU DE VENTE – PROJET COMPORTANT
UN RISQUE OU AFFAIRE À CARACTÈRE COMMERCIAL
N/RÉF. : 15-025350-001**

La présente est pour faire suite à votre demande ***** concernant la qualification des rapports juridiques véritables établis par un contribuable (contrat de location avec option d'achat ou contrat de vente) et la qualification des revenus découlant de la vente d'immeubles, pour l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

FAITS

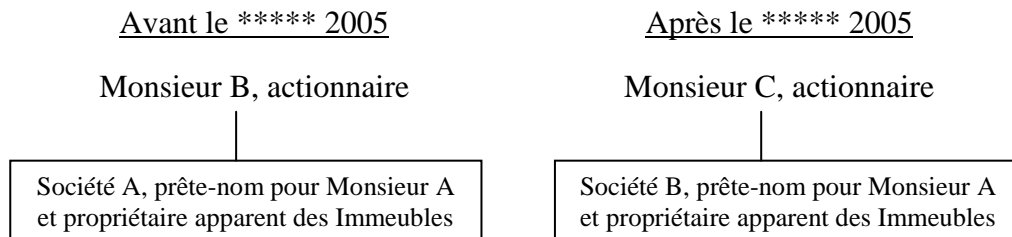
Notre compréhension des faits que vous nous avez soumis est la suivante.

*Achat d'immeubles par une société prête-nom pour le compte de ***** (Monsieur A)*

1. Le ***** 2005, la société prête-nom ***** (Société A) a acquis de la société en commandite ***** (SEC), pour le compte de Monsieur A, quatre immeubles (Immeubles)¹.
2. Le prix convenu entre les parties pour l'achat des Immeubles a été de 1 \$, plus la prise en charge des dettes de SEC relatives à ces immeubles.

¹ Chaque immeuble comprend environ ***** logements et est évalué à environ ***** \$.

3. Le ***** 2005, ***** (Monsieur B), actionnaire de la société prête-nom Société A, a transféré ses actions pour 1 \$ à ***** (Monsieur C), représentant de Monsieur A et la société prête-nom a changé de dénomination sociale pour devenir ***** (Société B).



*Achat des Immeubles et des actions de la société prête-nom, Société B, par ***** (Monsieur D) qui agit également à titre de prête-nom*

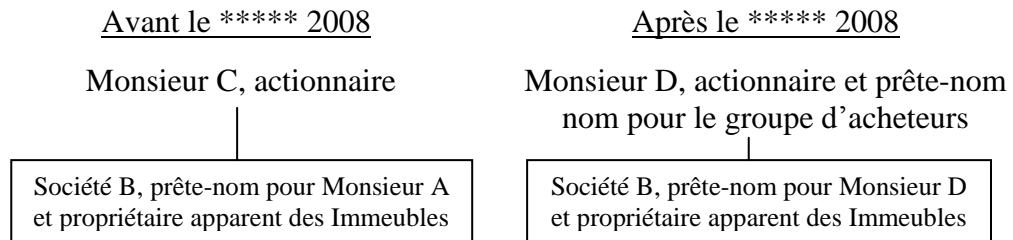
4. Le ***** 2007, Monsieur D devient trésorier de la société prête-nom Société B.
5. Le ***** 2007, la société prête-nom Société B emprunte la somme de ***** \$ à la banque ***** et hypothèque, en faveur de cette dernière, les Immeubles, pour garantir le remboursement de ce prêt.
6. Le ***** 2007, un mandat est confié à Monsieur D pour acheter les Immeubles pour le compte d'un groupe d'acheteurs composé de quatre membres majoritairement liés à lui, ci-après désigné « le groupe d'acheteurs »².
7. Le ***** 2008, Monsieur D achète, à titre de prête-nom pour le groupe d'acheteurs, les Immeubles appartenant à Monsieur A au coût de ***** \$³ et les actions de Société B, appartenant à Monsieur C, sont transférées à Monsieur D pour 1 \$.

² Les membres du groupe d'acheteurs sont les suivants :

***** (Épouse de Monsieur D) :	12 %
***** (Fille A majeure de Monsieur D) :	25 %
***** (Fille B majeure de Monsieur D) :	35 %
***** (Groupe) (composé de 7 membres dont l'un ***** (Monsieur E), est le gendre de Monsieur D) :	28 %

³ ***** \$ en argent et ***** \$ qui correspondent au solde du prêt hypothécaire consentie par la banque ***** à Société B qui est assumé par Monsieur D. Le montant mensuel d'intérêts et capital à payer sur le prêt hypothécaire est de ***** \$ (plus ou moins ***** \$ en intérêts et ***** \$ en capital) et celui relatif aux taxes est de ***** \$.

8. Pour payer la mise de fonds de ***** \$, les membres du groupe d'acheteurs ont déboursé les montants suivants⁴ :
- Épouse de Monsieur D⁵ : ***** \$ (7 %)
 - Fille A et Fille B⁶ : ***** \$ (62 %)
 - Groupe⁷ : ***** \$ (31 %)



*Contrat de location avec option d'achat du ***** 2008*

9. Le ***** 2008, Monsieur D a conclu un contrat de location (bail net-net-net) pour les Immeubles avec ***** (Monsieur F) pour une période de ***** mois se terminant le ***** 2012⁸. Ce contrat inclut également une option d'achat des Immeubles pouvant être exercée le ***** 2012 pour un prix établi à ***** \$⁹.

⁴ Selon les dires de Monsieur D, au départ c'était le Groupe qui voulait se porter acquéreur des Immeubles, mais étant donné que l'apport en argent comptant était trop élevé, Monsieur D a demandé à ses filles (Fille A et Fille B) et à son épouse (Épouse) d'investir à titre de partenaires à condition qu'elles soient majoritaires.

⁵ Épouse a émis deux chèques pour un montant total de ***** \$. Le premier chèque au montant de ***** \$ est daté du ***** 2007 et le deuxième chèque au montant de ***** \$ est daté du ***** 2008.

⁶ Fille A et Fille B ont émis deux chèques pour un montant total de ***** \$. Le premier chèque de ***** \$ provenait de la fiducie ***** (Fiducie) (liquidée en 2010) et le deuxième chèque de ***** \$ provenait de Fille A et Fille B (***** \$ pour Fille A et ***** \$ pour Fille B). Les 2 chèques étaient datés du ***** 2008. Pour la Fiducie, Fille A et Fille B étaient les seules bénéficiaires et Monsieur D était le fiduciaire.

⁷ Monsieur D a fait un chèque, daté du ***** 2008, de ***** \$ qui provient de la société prête-nom ***** dont il est le seul actionnaire depuis 2007. Ce montant aurait été remboursé en ***** et en ***** 2008 par les membres du Groupe.

⁸ ***** Monsieur D et Monsieur F ont admis verbalement que le contrat de location avec option d'achat avait été conclu uniquement pour permettre à Monsieur F d'acquérir les Immeubles, puisque ce dernier ne pouvait obtenir un financement conventionnel. De ce fait, les parties considéraient que Monsieur F était propriétaire de l'immeuble dès le ***** 2008.

⁹ ***** la juste valeur marchande des Immeubles est estimée, au ***** 2008, à ***** \$, laquelle est répartie comme suit :

***** (Immeuble A) : ***** \$
 ***** (Immeuble B) : ***** \$
 ***** (Immeuble C) : ***** \$
 ***** (Immeuble D) : ***** \$

10. Les montants payables en vertu de ce contrat se répartissent comme suit :
- ***** \$ par mois pour la partie location¹⁰;
 - ***** \$ par mois pour conserver l'option d'achat¹¹;
 - ***** \$ de dépôt de sécurité sans intérêt payable en ***** 2008 pour garantir les obligations du locataire.

Vente des Immeubles et transfert des actions de Société B en faveur de Monsieur F

11. Le ***** 2010, Monsieur D a transféré à Monsieur F, pour le compte du groupe d'acheteurs, 49 % de ses actions dans Société B.
12. Le ***** 2012, Monsieur D a transféré à Monsieur F, pour le compte du groupe d'acheteurs, 51 % de ses actions restantes dans Société B pour la somme de 1 \$.
13. Le ***** 2012, Monsieur D a vendu, pour le compte du groupe d'acheteurs, les Immeubles à Monsieur F pour un montant de ***** \$¹², soit ***** \$ de plus que le montant convenu dans le contrat du ***** 2008¹³.
14. Chaque membre du groupe d'acheteurs a déclaré le profit réalisé comme un gain en capital. À cet égard, Monsieur F a transmis ***** des rapports d'évaluations, au ***** 2012 *****¹⁴.

¹⁰ Ce montant est similaire aux montants d'intérêts payables sur le prêt hypothécaire, *supra* note 3.

¹¹ Ce montant correspond aux montants de capital payables sur le prêt hypothécaire et est convertible en capital au moment de l'exercice de l'option d'achat.

¹² Le prix de vente a été attribué aux Immeubles de la façon suivante :

***** (Immeuble A) : ***** \$
 ***** (Immeuble B) : ***** \$
 ***** (Immeuble C) : ***** \$
 ***** (Immeuble D) : ***** \$

¹³ Relativement à cette transaction, le notaire a émis un chèque à l'ordre de chaque associé (Épouse, Fille A et Fille B). Pour le Groupe, le chèque a été fait à l'ordre de Monsieur E et il a été déposé dans un compte conjoint de Fille B et Monsieur E. De plus, il y a eu un ajustement entre Épouse et Monsieur E. Épouse a émis un chèque à Monsieur E de ***** \$ en compensation. Il est à noter que dans le compte conjoint de Fille B et de Monsieur E, le chèque émis par le notaire a été déposé le ***** 2012 et 10 jours plus tard, soit le ***** , le chèque de ***** \$ de Épouse a été déposé et il y a eu 4 retraits pour un total de ***** \$. Ces retraits auraient été faits pour payer les autres membres du Groupe.

¹⁴ Selon ces rapports, la juste valeur marchande des Immeubles, en 2012, est estimée à ***** \$, laquelle est répartie comme suit :

***** (Immeuble A) : ***** \$
 ***** (Immeuble B) : ***** \$
 ***** (Immeuble C) : ***** \$
 ***** (Immeuble D) : ***** \$

15. Durant les années où Monsieur F a été locataire, il a payé ***** \$ par mois directement à la banque *****¹⁵. Ce montant représente assez précisément les montants d'intérêts et capital ainsi que les taxes que les propriétaires avaient l'obligation de payer¹⁶.

Dépenses de Monsieur F à l'égard des Immeubles

16. Conformément au contrat conclu le ***** 2008, Monsieur F paie toutes les dépenses de location (assurances, hypothèque, impôts fonciers, entretien, réparations, frais de gestion, etc.).
17. En 2009, Monsieur F a fait une demande de permis de construction pour les Immeubles et c'est son nom qui apparaît comme propriétaire sur le permis¹⁷.
18. De ***** 2008 jusqu'au moment de la vente en 2012, des rénovations et réparations majeures ont été effectuées par Monsieur F sur les Immeubles pour un montant approximatif de ***** \$.
19. En ***** 2009, Monsieur F a payé une cotisation annuelle à l'Association des propriétaires du Québec (APQ) en faisant référence à ***** et à Immeuble B.

Vente des immeubles par Monsieur F

20. Le ***** 2012¹⁸, Monsieur F a vendu l'Immeuble C à sa sœur pour la somme de ***** \$, soit le prix payé pour l'achat de cet immeuble.
21. Le ***** 2013, Monsieur F a vendu l'Immeuble D pour la somme de ***** \$, soit ***** \$ de moins que son coût d'achat.
22. Le ***** 2013, Monsieur F a vendu l'Immeuble B pour la somme de ***** \$, soit ***** \$ de plus que son coût d'achat.
23. Monsieur F est toujours propriétaire de l'Immeuble A.

¹⁵ Aucun paiement n'a été fait directement à Monsieur D ou aux propriétaires.

¹⁶ ***** \$ (capital et intérêts) + ***** \$ (taxes) = ***** \$, *supra* note 3.

¹⁷ Aucune information quant à la présence ou non d'une procuration au dossier de la ville.

¹⁸ Le même jour où Monsieur F a acheté les Immeubles.

État des revenus et des dépenses

24. Les revenus et dépenses reliés aux Immeubles déclarés par le groupe d'acheteurs représenté par Monsieur D pour les années 2009 à 2012 se résument ainsi :

Revenus et dépenses	2009	2010 ¹⁹	2011 ²⁰	2012
Revenus				
Loyers reçus de Monsieur F	***** \$	***** \$	***** \$	***** \$
Dépenses				
Intérêts	***** \$	***** \$	***** \$	***** \$
Taxes foncières	N/A	N/A	***** \$	N/A
Assurances	N/A	N/A	***** \$	***** \$
Revenus/(Pertes)	(***** \$)	(***** \$)	0	***** \$

25. Les revenus et dépenses reliés aux Immeubles déclarés par Monsieur F pour les années 2009 à 2012 se résument ainsi :

Revenus et dépenses	2009	2010	2011	2012
Revenus				
Loyers des immeubles	***** \$	***** \$	***** \$	***** \$
Dépenses				
Loyer (***** \$/mois)	***** \$	***** \$	***** \$	***** \$
Autres dépenses	***** \$	***** \$	***** \$	***** \$
Revenus/(Pertes)	(***** \$)	(***** \$)	***** \$	***** \$

Autres informations

26. Monsieur D exploite une entreprise de prêt et est également impliqué à titre de prête-nom et à titre personnel dans des transactions similaires (location avec option d'achat) relativement à d'autres immeubles²¹.

¹⁹ Une dépense d'amortissement a été réclamée par les membres du groupe d'acheteurs pour les années 2010 et 2011 puisqu'en tenant compte du revenu locatif net des autres immeubles locatifs, les membres du groupe étaient à profit.

²⁰ *Idem.*

²¹ Monsieur D aurait plusieurs sociétés prête-nom.

QUESTIONS

- 1) Pouvons-nous prétendre qu'il y a eu une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire en 2008 et en 2012 pour émettre un avis de nouvelle cotisation en 2008, malgré l'expiration du délai normal de cotisation?
- 2) Malgré les termes utilisés dans le contrat conclu le ***** 2008 entre Monsieur D et Monsieur F (« lease » et « option to purchase »), peut-on considérer qu'il s'agit plutôt d'un contrat de vente?
- 3) Considérant les faits présentés et particulièrement la courte période de détention des Immeubles par Monsieur D pour le compte du groupe d'acheteurs, peut-on conclure à la présence d'un projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial, ci-après désigné « PCRACC »?

RÉPONSES

Réponse à la question 1

Le sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI permet au ministre de cotiser au-delà des délais normaux lorsqu'il est en mesure de démontrer qu'un contribuable a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou a commis une fraude en produisant sa déclaration ou en fournissant un renseignement.

À cet égard, les propos tenus dans l'affaire *St-Martin c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*²² sont régulièrement cités par la jurisprudence québécoise et se lisent comme suit :

« [111] L'importante jurisprudence appelée à dégager les principes applicables en matière de prescription de nature fiscale a majoritairement retenu les critères suivants :

- l'argument de la prescription peut être soulevé en tout état de cause (Desruisseaux c. Craft décision du 10 septembre 1985, dossier 200-09-000528-833 (C.A.); Mailhot c. SMRQ [1989] R.D.F.Q. 202);

²² [2003] R.D.F.Q. 123 (C.Q.).

-
- l'impôt payable étant basé sur les principes d'autodéclaration et de l'autocotisation, donc reposant sur la bonne foi et l'honnêteté du contribuable, le Ministre doit disposer de larges pouvoirs pour vérifier les déclarations qui lui sont produites (Mc Kinlay Transport Ltd c. La Reine 1990 CanLII 137 (SCC), [1990] 1 S.C.R. 627);
 - la "*fausse représentation*" dont il est question n'a pas à être nécessairement frauduleuse; il suffit que la représentation soit fausse, même si elle a été faite de bonne foi (MNR c. Taylor 61 D.T.C. 1139);
 - le simple défaut de déclarer un revenu peut constituer une telle fausse représentation (Racine c. S.M.R.Q. [1991] R.D.F.Q. 151 (C.A.));
 - "*l'incurie*" est définie comme un "*manque de soin, une négligence, un laisser-aller*" et elle peut même résulter du fait d'un mandataire (Succession Eileen Murray c. SMRQ jugement de Monsieur le juge Lachapelle du 23 juin 1992, Montréal 500-02-024285-892; Guimond c. SMRQ [1991] R.D.F.Q. 58);
 - le degré de négligence requis est donc moindre que celui de la négligence flagrante requise par d'autres dispositions de la Loi (Venne c. La Reine 84 DTC 62471; Jet Metal Produits Ltd c. MNR 79 DTC 624);
 - le fardeau de prouver la fausse représentation incombe à l'intimé (Larouche c. SMRQ [1989] R.D.F.Q. 131; Succession André Leroux c. SMRQ décision du 19 avril 2002, dossier 500-02-060765-976.); ».

Dans l'arrêt *Technostructur Inc. (175094 Canada Inc.) c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*²³, la juge Côté précise que :

« [145] D'entrée de jeu, il apparaît important de préciser que, pour les années prescrites, le **SOUS-MINISTRE** ne peut rouvrir les cotisations : en effet, le litige résulte d'une divergence d'opinion quant à l'application de la loi et on ne peut taxer les sociétés d'incurie à cet égard. ».

²³ 2011 QCCQ 3705.

Par ailleurs, le libellé²⁴ du sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI est similaire à celui du sous-alinéa 154(4)a)i de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1, 5^e suppl.). Ainsi, les principes dégagés par l'importante jurisprudence fédérale en cette matière sont régulièrement appliqués par nos tribunaux²⁵.

Dans la cause *Palardy v. The Queen*²⁶, il s'agissait de déterminer si la contribuable avait fait une présentation erronée des faits en traitant le gain provenant de la disposition d'un immeuble comme un gain en capital plutôt que comme un revenu d'entreprise. La loi ne prévoyant aucun critère pour distinguer un gain en capital d'un revenu d'entreprise, le juge conclut que chaque cas constitue un cas d'espèce à être examiné selon les circonstances entourant l'opération. À cet égard, le juge Hogan écrit :

« [16] Le vérificateur de l'ARC a mis l'accent sur les facteurs deux et trois pour justifier sa conclusion. Même si les circonstances qui ont entraîné la vente peuvent être interprétées comme soutenant la position de l'intimée, la vraie question en litige est de savoir si le sous-alinéa 152(4)a)(i) s'applique à une année d'imposition qui est autrement prescrite lorsque la présentation des faits qualifiée d'erronée résulte de l'adoption par la contribuable d'une interprétation des circonstances qui favorise la thèse de la non-imposition vu que ces circonstances se situent dans une zone grise du droit fiscal. Je crois que la jurisprudence nous permet de répondre par la négative à cette question lorsque la position adoptée par la contribuable n'est pas déraisonnable.

[17] Le point de départ est la décision de la Cour fédérale, *Regina Shoppers Mall Limited v. The Queen*[2]. Cette cause était centrée sur la question de savoir si le produit de la vente d'un terrain devait être inscrit par le contribuable dans ses déclarations de revenus comme un gain en capital ou comme un revenu. Le contribuable l'avait inscrit comme un gain en capital, et le ministre a conclu qu'il y avait ainsi eu présentation erronée des faits qui lui permettait de cotiser après la période normale. Le juge Addy, au paragraphe 10 de sa décision, a expliqué que lorsqu'un contribuable produit sa déclaration de revenus sur une base qu'il pense être bien fondée, après avoir fait une analyse réfléchie, prudente et délibérée, il ne peut y avoir présentation erronée des faits. Cette position a été avalisée par la Cour d'appel fédérale au paragraphe 7 de sa décision[3].

²⁴ Notamment dans les versions anglaises, la loi québécoise emploie le mot « negligence » alors que la loi fédérale emploie le mot « neglect ».

²⁵ À titre d'exemple, citons *Hovington c. Québec (Sous-ministre du revenu)*, 2004 QCCQ 41315.

²⁶ 2011 DTC 1112 (CCD).

[18] De plus, au paragraphe 15 de son jugement, le juge Addy a expliqué que la loi n'impose pas aux contribuables l'obligation de caractériser leurs opérations de la manière que préférerait le ministre. Si le contribuable réfléchit soigneusement à sa position et n'essaie pas de tromper le ministre, il ne fait pas de présentation erronée.

[19] La cause *Petric c. La Reine*^[4] démontre que les tribunaux ont donné une interprétation large au principe établi dans *Regina Shoppers Mall*. Cette affaire ne concernait pas une question de gain en capital ou de revenu, mais plutôt la juste valeur marchande d'un bien. M^{me} la juge Lamarre s'est exprimée comme suit :

38 [...] La question de la juste valeur marchande est une question controversée qui doit être tranchée en fonction de l'interprétation des faits mis en preuve, tout comme la question de savoir si le produit de la disposition devrait être considéré comme un revenu ou comme un gain en capital (*Regina Shoppers Mall Limited*) ou comme la question de savoir si des sociétés sont associées (*1056 Enterprises Ltd.*). [...]

[20] Et un peu plus loin, elle a ajouté :

40 Bien que la juste valeur marchande soit en fin de compte une question de fait qui doit être tranchée par le juge des faits, il s'agit surtout d'une question d'opinion à laquelle on doit répondre en analysant les différentes approches méthodologiques. Le ministre a certainement le droit de ne pas souscrire à l'opinion du contribuable quant à la juste valeur marchande et peut établir une nouvelle cotisation, dans le délai de prescription, en fonction de sa propre évaluation. Toutefois, lorsque la question est de savoir si le ministre a le droit de profiter d'une exception à l'application du délai de prescription, il faut démontrer que le contribuable a fait une présentation erronée en produisant sa déclaration de revenus. En l'espèce, je suis d'avis qu'à moins que l'on puisse affirmer que l'opinion des appelants quant à la juste valeur marchande était déraisonnable au point qu'elle ne pouvait pas être sincère, il n'y a pas vraiment eu présentation erronée.

[Non souligné dans l'original]

[21] Dans la décision *Savard c. La Reine*[5], la Cour canadienne de l'impôt a réitéré que les contribuables ont le droit d'être en désaccord avec le ministre dans leur interprétation de la loi, sans que cela soit nécessairement interprété comme une présentation erronée des faits. Le juge Tardif a écrit :

78 Est-ce qu'une personne, au moment de remplir sa déclaration de revenus, doit inclure tout ce qui est susceptible de constituer un revenu, non pas à partir de sa propre analyse, mais à partir de spéculations sur ce que l'Agence pourrait vouloir lui attribuer? Je ne le crois pas. En l'espèce, il y avait suffisamment d'éléments pour justifier l'interprétation retenue par l'appelant, à savoir qu'il n'avait pas l'obligation de déclarer, à titre d'avantages imposables, les paiements d'honoraires effectués par son employeur. D'ailleurs, le débat relatif à la question de savoir qui a véritablement bénéficié des services ayant fait l'objet d'honoraires témoigne bien de la complexité du dossier et de la confusion qui l'entoure.

[Non souligné dans l'original]

[22] Récemment, dans *Chaumont c. La Reine*[6], l'interprétation de la loi par le contribuable était clairement erronée, mais le fait qu'il l'avait adoptée de bonne foi avait permis à la Cour de conclure qu'il n'y avait pas eu présentation erronée des faits. M. le juge Tardif a écrit :

15 Bien que particulière, voire surprenante, les représentations soumises par l'appelant n'étaient ni loufoques, ni farfelues, au point de conclure qu'il ait fait une omission ou erreur volontaire dans le but manifeste de se soustraire à sa charge fiscale canadienne.

16 Il a, dans un premier temps, exprimé sa contestation et, dans un second temps, pris des initiatives pour démontrer le bien-fondé de ses prétentions en prenant également en considération qu'il existait des revenus qui n'étaient pas imposés, à savoir notamment, les revenus de pensions versés à un citoyen vivant dans un autre pays autre que celui qui payait la pension.

[...]

18 Conclure que le comportement de l'appelant constitue une omission volontaire ou une erreur suffisante pour permettre au ministre de cotiser au-delà de la période normale aurait pour effet, d'une part, d'affecter le droit de tout contribuable de contester le bien-fondé d'une cotisation et d'autre part, de faire en sorte que la limite de temps imposée par le législateur est essentiellement théorique.

[23] À la lumière des jugements discutés ci-dessus, il s'avère que le fait d'adopter une position réfléchie qui va à l'encontre de celle du ministre ne signifie pas en soi que le contribuable a fait une présentation erronée permettant au ministre de cotiser après la période normale. ».

Dans le présent dossier, il appert des faits soumis qu'à partir du ***** 2008 les membres du groupe d'acheteurs ont toujours considéré le contrat comme étant un contrat de location. En effet, les trois membres détenant la majorité des parts, soit Épouse, Fille A et Fille B, ont déclaré des revenus de location dans leurs déclarations de revenus de 2008 à 2012. Est-ce que le fait d'avoir traité le contrat comme un contrat de location plutôt qu'un contrat de vente permet d'avancer qu'il y a eu fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire permettant d'émettre un avis de nouvelle cotisation pour l'année 2008?

Compte tenu de la jurisprudence mentionnée précédemment, nous sommes d'avis que les faits du présent dossier ne permettent pas de faire la preuve que les membres du groupe d'acheteurs ont fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire, et ce, pour les raisons suivantes :

- Les membres du groupe d'acheteurs ont déclaré la transaction auprès de Revenu Québec en 2008 et l'ont traitée comme étant une location et non une vente des Immeubles.
- Les membres du groupe d'acheteurs ont déclaré le gain provenant de la vente des Immeubles en 2012.
- Même si nous sommes d'avis que le contrat de location avec option d'achat conclu le ***** 2008 s'apparente à un contrat de vente, la position des contribuables ne nous apparaît pas être déraisonnable puisque certains faits peuvent faire croire à l'existence d'un contrat de location (titre du contrat, option d'achat en 2012, paiement d'un loyer).

Nous sommes d'avis que les conclusions de la Cour fédérale dans la décision *Regina Shoppers Mall Limited v. The Queen* s'appliquent aux faits du présent dossier. Rappelons que dans cette affaire, le ministre considérait qu'il y avait eu présentation erronée des faits puisque le contribuable avait inscrit le produit de vente d'un terrain comme un gain en capital au lieu d'un revenu. La Cour a conclu que « lorsqu'un contribuable produit sa déclaration de revenus sur une base qu'il pense être bien fondée, après avoir fait une analyse réfléchie, prudente et délibérée, il ne peut y avoir présentation erronée des faits ». Autrement dit, une erreur d'un contribuable dans la qualification d'un revenu ou d'un acte juridique n'entraînera pas automatiquement l'application du sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI en autant qu'une analyse réfléchie, prudente et délibérée ait été effectuée par le contribuable.

Or, dans le cas présent, les faits ne permettent pas de conclure que la qualification du contrat comme étant une location résulte de l'absence d'analyse ou d'une analyse bâclée de la part des membres du groupe d'acheteurs. En effet, certains éléments factuels peuvent faire croire à l'existence d'un contrat de location incluant une option d'achat, malgré le fait que nous croyons plutôt qu'il s'agit d'un contrat de vente.

Par conséquent, nous sommes d'avis qu'il n'y a pas eu de fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire permettant d'émettre un avis de nouvelle cotisation à l'extérieur du délai normal de cotisation.

Réponse à la question 2

Considérant la réponse formulée à la question 1, il n'y a pas lieu d'analyser la présente question.

Réponse à la question 3

Projet à risque ou affaire à caractère commercial

Considérant votre question, nous comprenons que les faits disponibles ne vous permettent pas de conclure que le groupe d'acheteurs exploite une entreprise d'achat et de vente d'immeubles dans le sens d'activités commerciales continues et donc, que vous désirez savoir si la vente isolée des Immeubles à Monsieur F constitue un revenu d'entreprise découlant d'un PCRACC²⁷.

²⁷ La notion d'entreprise est définie à l'article 1 de la LI et inclut un PCRACC.

La LI ne précise pas dans quelles circonstances un gain ou une perte, provenant de l'aliénation d'un bien, doit être considéré comme étant un revenu ou une perte d'entreprise ou comme un gain ou une perte en capital, mais les tribunaux²⁸ ont élaboré certains critères pour déterminer si une transaction constitue un PCRACC.

Les critères sont les suivants :

- a) la nature du bien vendu (un immeuble peut être acquis autant aux fins de détention que dans un but de revente à profit);
- b) la durée de détention (plus la durée de détention est courte, plus il est probable que le contribuable n'ait pas eu l'intention de garder la résidence pour l'habiter, mais plutôt pour des fins de revente);
- c) la fréquence des transactions (plus les transactions sont fréquentes, plus il y a de chance que le profit soit considéré comme étant un revenu d'entreprise et non un gain en capital);
- d) les travaux effectués sur le bien et les efforts fournis pour faciliter la vente du bien (le contribuable a-t-il fait des travaux selon ses propres spécifications ou selon celles qui pourraient en faciliter la revente?);
- e) les raisons qui ont poussé le contribuable à vendre le bien (certaines circonstances peuvent justifier une vente rapide d'une résidence par exemple un besoin d'argent rapide);
- f) l'intention du contribuable au moment de l'acquisition du bien (le but de l'acquisition du bien était-il de pouvoir le revendre à profit à la première occasion?).

L'intention du contribuable au moment de l'acquisition est un critère très important. La preuve de l'existence de cette intention devrait être basée sur des inférences découlant des circonstances entourant la transaction plutôt que d'une preuve directe de ce que l'acquéreur avait en tête²⁹.

Par ailleurs, l'acquisition d'un bien de nature capital peut également être considérée comme une initiative de nature commerciale si, au moment de l'acquisition du bien, le contribuable était motivé par le fait qu'advenant certaines circonstances il comptait pouvoir revendre le bien à profit plutôt que de le conserver³⁰.

²⁸ *Happy Valley Farms Ltd v. The Queen*, 86 DTC 6421 (Cour fédérale, division de première instance).

²⁹ *Isaaks v. The Queen*, [2001] DTC 645 (Cour canadienne de l'impôt), 2003 DTC 5494 (Cour d'appel fédérale).

³⁰ *Racine v. MNR*, 65 DTC 5098 (Cour de l'Échiquier).

Ces critères ont également été repris dans le bulletin d'interprétation IT-459 « Projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial » publié par l'Agence du revenu du Canada³¹.

Lorsqu'il s'agit de biens immeubles, certains facteurs particuliers peuvent aussi être pris en considération. Par exemple, l'emplacement géographique de l'immeuble et son zonage, le mode de financement utilisé lors de l'acquisition, les partenaires du contribuable et la nature des activités régulières de ces personnes³², sont tous des facteurs particuliers qui peuvent démontrer que la nature de l'opération relève plus d'une affaire à caractère commercial que d'un investissement³³.

Aucun des critères ou facteurs mentionnés plus haut n'est en soi déterminant pour conclure qu'un gain provenant de l'aliénation d'un bien immeuble représente un revenu ou un gain en capital. Chaque situation est particulière et doit être analysée en fonction des faits et circonstances qui lui sont propres.

De façon plus spécifique, les faits présentés dans la demande ne nous permettent pas d'évaluer tous les critères énumérés par la jurisprudence pour déterminer, avec certitude, si la transaction du ***** 2008 constitue un PCRACC³⁴. Toutefois, certains éléments méritent que l'on s'y attarde.

Tout d'abord, la courte période de détention des Immeubles (moins de six mois) nous laisse croire que le motif qui a poussé le groupe d'acheteurs à acquérir ces immeubles était la possibilité de les revendre à profit dans l'éventualité où l'occasion se présentait. Une courte période de détention d'un immeuble n'est pas un facteur déterminant en soi, mais les tribunaux ont souvent mentionné que la vente d'un immeuble peu de temps après son acquisition dénote souvent le caractère commercial de la transaction et milite en faveur de l'existence d'une intention de revendre l'immeuble à profit.

³¹ Le bulletin d'interprétation IMP. 232-1 « Distinction entre un gain en capital et un revenu provenant d'une entreprise » est retiré et Revenu Québec adopte la position énoncée par l'Agence du revenu du Canada.

³² Lorsque plusieurs contribuables acquièrent conjointement un immeuble, bien qu'il soit possible que chacun ait une intention différente au moment de l'acquisition, les tribunaux ont plutôt tendance à retenir l'intention dominante du groupe. Voir *Len Sardo v. The Queen*, 88 DTC 6464; *Irene Ungar v. MNR*, 89 DTC 349 et *John and Edward Stroz v. MNR*, 90 DTC 1271.

³³ Ces facteurs sont également repris dans un Bulletin d'interprétation fédéral IT-218R « Bénéfices, gains en capital et pertes provenant de la vente de biens immeubles, y compris les terres agricoles et les terres transmises par décès et la conversion de biens immeubles qui sont des biens en immobilisation en biens figurant dans un inventaire et vice versa » (16 septembre 1986), à l'égard duquel nous partageons l'opinion de l'ARC.

³⁴ Nous n'avons aucune information concernant la profession des membres du groupe d'acheteurs, leur expérience dans le domaine immobilier, leur comportement depuis l'achat des immeubles, l'emplacement stratégique des immeubles, le nombre et la fréquence de transactions similaires conclues par le groupe d'acheteurs, les circonstances ayant menées à l'entente du ***** 2008, etc.

Par ailleurs, puisque l'analyse de l'intention du contribuable est une question de fait, les circonstances entourant la détention et la disposition de l'immeuble doivent également être analysées pour établir l'intention subjective du contribuable lors de l'acquisition de l'immeuble³⁵.

À cet égard, les circonstances entourant la conclusion de la transaction du ***** 2008 corroborent une intention d'acquisition en vue de réaliser un profit. En effet, les déclarations verbales de Monsieur D et de Monsieur F, lors de la vérification effectuée par Revenu Québec, mentionnant qu'ils considéraient Monsieur F propriétaire de l'immeuble dès le ***** 2008 et que le contrat de location avec option d'achat avait été conclu uniquement pour permettre à ce dernier d'acquérir les Immeubles, démontrent que le groupe d'acheteurs était disposé à vendre ces immeubles à profit dès le ***** 2008 et que c'est uniquement en raison des problèmes de financement que les Immeubles ont été loués³⁶.

De plus, les termes de l'entente concernant le montant du loyer payable par Monsieur F et l'absence de profit réalisé par le groupe d'acheteurs au cours des années visées par la location des Immeubles corroborent également le fait que l'intention du groupe d'acheteurs était beaucoup plus orientée vers la réalisation d'un profit lors de la revente que d'un rendement durable sur investissement.

Enfin, le fait que Monsieur D agisse à titre de prête-nom pour ce groupe et qu'il soit impliqué dans des transactions similaires (location avec option d'achat) relativement à d'autres immeubles constitue également des indicateurs d'un PCRACC.

³⁵ Dans l'affaire *Twin Islands Estates Ltd. c. La Reine*, 2004 DTC 2515, la Cour canadienne de l'impôt a spécifié ce qui suit :

« La réponse à la question de ce qu'était l'intention d'un contribuable au moment de l'acquisition d'un bien nécessite une étude attentive du témoignage verbal ainsi que des documents déposés en preuve. Il est également assez important d'examiner la manière dont le contribuable a traité la propriété depuis son acquisition jusqu'à sa vente. Il arrive quelquefois que des contribuables prétendent qu'au moment où ils ont acheté une propriété, ils avaient eu l'intention de la conserver et de la détenir à titre d'immobilisation, mais qu'un certain temps après, en raison du changement des circonstances, ils avaient décidé de vendre le bien. La façon dont ils ont traité le bien pendant la période où ils le détenaient corrobore souvent cet aveu. Toutefois, il arrive aussi fréquemment que d'autres éléments de preuve démontrent que leur intention avouée était en fait d'acheter le bien et de le revendre à profit, ce qui, clairement, a pour effet de classer le bien dans la catégorie du revenu et non dans celle du capital. ».

³⁶ Dans la décision *Bernard Lehrer v. Minister of National Revenue*, 72 DTC 6224 (Cour fédérale, division de première instance), le contribuable a conclu un bail avec option d'achat à l'égard d'un immeuble quatre mois après son acquisition et l'option d'achat a été levée huit ans plus tard. À défaut de démontrer que l'immeuble devait être utilisé à une fin spécifique, l'intention spéculative au moment de l'acquisition a été présumée et la totalité du profit réalisé lors de la disposition de l'immeuble a été traité comme un revenu d'entreprise.

- 17 -

Par conséquent et sous réserve d'une démonstration claire d'une intention d'investissement ou d'une explication raisonnable et crédible du groupe d'acheteurs relativement aux motifs de la vente des Immeubles, nous sommes d'avis que les faits tendent à démontrer que le groupe d'acheteurs avait, au moment de l'achat, l'intention principale ou secondaire de revendre les Immeubles à profit, de telle sorte que le profit réalisé lors de la disposition des Immeubles doit être traité comme un revenu d'entreprise.

Espérant le tout à votre satisfaction, nous vous prions d'accepter, *****, nos salutations distinguées.