



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 26 AVRIL 2022

OBJET : **MOMENT DE L'ALIÉNATION**
N/RÉF. : 21-058185-001

La présente fait suite à votre demande ***** concernant l'application de la *Loi sur les impôts* (RLRQ, chapitre I-3) (« LI ») à l'égard de l'aliénation de terrains contaminés.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. La société ***** (Vendeur) a procédé à la vente de plusieurs terrains considérés comme étant des biens en inventaire aux sociétés ***** et ***** (Acheteurs).
2. La vente a été faite en exécution d'un avant-contrat signé par les parties le ***** 20X1 et amendé le ***** 20X1.
3. Les terrains vendus ont fait l'objet d'un regroupement en deux phases (Phase I et Phase II) en ***** 20X1. Les terrains de la Phase II sont contaminés.
4. Le contrat de vente prévoit que les Acheteurs deviennent propriétaires des terrains à compter de la date de signature du contrat de vente, soit le ***** 20X1.
5. La superficie approximative de la Phase I est de ***** pieds carrés et la superficie approximative de la Phase II est de ***** pieds carrés.
6. Le prix de vente des terrains est de ***** \$ par pied carré.

-
7. Le Vendeur s'engage à faire décontaminer à ses frais les lots formant la Phase II et à remettre aux Acheteurs une preuve de conformité environnementale démontrant que les terrains faisant l'objet d'une demande de permis de construction par les Acheteurs pour la Phase II sont exempts de contamination restreignant la construction ou la vocation résidentielle. À défaut, les Acheteurs pourront céder au Vendeur, entièrement aux frais de ce dernier, tous les terrains faisant l'objet de la Phase II. Aucune somme ne sera alors due au Vendeur en vertu du contrat de vente pour la Phase II et ce dernier assumera tous les frais de radiation découlant de cette cession.
 8. Le prix de vente total est de ***** \$ pour les terrains de la Phase I et de ***** \$ pour ceux de la Phase II.
 9. Un montant de ***** \$, plus les taxes de vente applicables, est payable au moment de la signature du contrat, à titre de versement initial du prix de vente des terrains de la Phase I.
 10. Le solde du prix de vente des terrains de la Phase I est payable par tranche de ***** \$ (représentant la vente de ***** terrains d'une superficie approximative de ***** pieds carrés chacun), plus les taxes de vente applicables, le cas échéant.
 11. Le solde non payé au ***** 20X2 du prix de vente des terrains de la Phase I porte intérêt au taux de ***** % l'an à compter de cette date.
 12. En ce qui concerne la Phase II, les Acheteurs s'engagent à payer au Vendeur, suivant la décontamination d'un minimum de ***** pieds carrés des terrains de la Phase II, un montant fixe de ***** \$ à titre de versement initial du prix de vente, qui sera imputé sur l'achat des ***** premiers terrains. Le Vendeur s'engage à remettre aux Acheteurs, avant le versement de ces ***** \$, une preuve de conformité environnementale démontrant que les terrains de la Phase II faisant l'objet d'une demande de permis de construction par les Acheteurs, sont exempts de contamination restreignant la construction ou la vocation résidentielle.
 13. À la suite de l'obtention de la preuve de conformité environnementale, les Acheteurs s'engagent à verser au Vendeur, par tranches de ***** \$ (représentant la vente de ***** terrains d'une superficie approximative de ***** pieds carrés chacun), plus les taxes de vente applicables, le cas échéant, jusqu'à parfait paiement, au plus tard le ***** 20X3, de la somme de ***** \$, représentant la portion du prix de vente attribuable aux lots formant la Phase II.

-
14. Le solde non payé au ***** 20X3 à l'égard des terrains de la Phase II porte intérêt au taux de ***** % l'an, à compter de cette date.
 15. Le Vendeur n'a reçu aucune partie du prix de vente des terrains de la Phase II étant donné qu'il n'a pas encore procédé à la décontamination des terrains telle qu'exigée par le contrat de vente.
 16. Le Vendeur n'a déclaré aucun revenu (tant sur le volet comptable que fiscal) provenant de la vente des terrains de la Phase II.
 17. Le Vendeur a déclaré ne pas procéder à la décontamination des terrains de la Phase II, car il ignore quand des rues seront développées par la municipalité où se situent les terrains.
 18. La municipalité indique qu'elle ne peut pas développer les rues dans le secteur où se situent les terrains de la Phase II en raison de leur contamination.

QUESTIONS

1. Est-ce que l'aliénation des terrains de la Phase II a eu lieu au moment de la signature du contrat de vente?
2. Si oui, est-ce qu'une provision pour montants impayés pourrait être demandée par le Vendeur?
3. Si oui, de quelle façon le montant de cette provision devrait être établi?

OPINION

Remarques générales

Tout d'abord, il convient de préciser que le droit fiscal est un droit accessoire au droit privé, et qu'il ne fait qu'édicter les conséquences fiscales des relations juridiques qui gouvernent les parties. C'est pourquoi, à moins d'un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par les contribuables doivent être respectés en matière fiscale¹.

¹ *Shell Canada ltée c. Canada*, [1999] 3 RCS 622 et *Her Majesty The Queen v. Lagueux & Frères Inc.*, 74 DTC 6569 (FCC-TD).

Dans le présent cas, le contrat de vente stipule que les Acheteurs deviennent propriétaires des terrains à compter de la date de la signature du contrat, soit le ***** 20X1.

La clause selon laquelle, à défaut pour le Vendeur de procéder à la décontamination des lots formant la Phase II, les Acheteurs pourront céder au Vendeur tous les terrains faisant l'objet de la Phase II sans qu'aucune somme ne soit payée s'assimile davantage à une clause résolutoire. Cette clause demeure imprécise puisqu'aucun délai n'est mentionné afin de permettre au Vendeur de s'acquitter de son obligation. Cependant, ce genre de clause n'a pas pour effet de retarder le transfert de propriété, mais plutôt de sanctionner l'inexécution d'une obligation du Vendeur.

Réponse à la question 1

L'aliénation d'un bien signifie l'acte par lequel on transfère la propriété d'un bien ou d'un droit à autrui².

L'article 1 de la LI prévoit que le terme « aliénation » a le sens que lui donne l'article 248 de la LI. Le paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 248 de la LI prévoit que l'expression « aliénation d'un bien » comprend toute opération qui donne droit au produit de l'aliénation.

Le sous-paragraphe *i* du paragraphe *f* du premier alinéa de l'article 93 de la LI prévoit que le produit de l'aliénation d'un bien comprend le prix de vente du bien aliéné.

L'article 1708 du *Code civil du Québec* (« CcQ ») prévoit qu'une vente est un contrat par lequel une personne, le vendeur, transfère la propriété d'un bien à une autre personne, l'acheteur, moyennant un prix en argent que cette dernière s'oblige à payer.

L'article 1453 du CcQ. prévoit notamment que le transfert d'un bien réel portant sur un bien individualisé en rend l'acquéreur titulaire dès la formation du contrat.

Le contrat de vente stipule que les Acheteurs deviennent propriétaires de l'immeuble à compter de la date de la signature du contrat. Nous sommes d'avis qu'il y a eu aliénation des terrains en faveur des Acheteurs à cette date, soit le ***** 20X1.

² https://gdt.oqlf.gouv.qc.ca/ficheOqlf.aspx?Id_Fiche=8871803.

Réponse question 2

Le paragraphe *b* de l'article 87 de la LI prévoit qu'un contribuable doit inclure, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, tout montant à recevoir pour des biens vendus dans le cadre de l'exploitation de son entreprise pendant l'année même si les sommes ne sont dues qu'après cette année, sauf si le contribuable utilise la méthode de comptabilité de caisse³.

Dans le cas sous étude, l'obligation de payer les terrains formant la Phase II existe dès la conclusion du contrat de vente, mais la date du versement du prix est repoussée jusqu'au moment où les terrains seront décontaminés, et ce, au plus tard le ***** 20X3.

Lorsqu'un montant provenant de la vente d'un bien par un contribuable est inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour une année d'imposition ou une année d'imposition antérieure, mais n'est dû qu'après la fin de cette année, l'article 153 de la LI permet au contribuable de déduire un montant raisonnable à titre de provision correspondant à la fraction du profit provenant de la vente du bien qui n'est pas due. En général, cette provision n'est permise que lorsque le délai de paiement excède deux ans, sauf dans le cas de la vente de biens immeubles.

Le deuxième alinéa de l'article 153 de la LI prévoit qu'aucune déduction à titre de provision ne peut être demandée à l'égard d'un bien vendu pour une année d'imposition qui se termine plus de 36 mois (trois ans) après la vente du bien. En d'autres termes, la déduction d'une telle provision ne peut excéder trois ans incluant l'année de la vente du bien.

De plus, le montant qui a été déduit comme provision dans le calcul du revenu pour une année d'imposition en vertu de l'article 153 de la LI doit être inclus dans le calcul du revenu pour l'année suivante⁴.

Ceci étant, comme il s'agit de la vente de biens immeubles en inventaire et qu'une partie du prix de vente est due après la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle a eu lieu la vente, nous sommes d'avis que le Vendeur pourrait déduire un montant raisonnable à titre de provision conformément à l'article 153 de la LI.

³ Toutefois, la méthode de la comptabilité de caisse n'est généralement permise que pour les revenus tirés d'une entreprise agricole ou de pêche (article 194 de la LI).

⁴ Sous-paragraphe iii du paragraphe *e* de l'article 87 de la LI.

Réponse à la question 3

Comme il est mentionné plus haut, le montant de la provision doit être raisonnable. Ce qui constitue un montant raisonnable au titre de la provision n'est pas déterminé selon une formule précise et rigide⁵.

Toutefois, le montant de cette provision pour une année d'imposition est tenu pour raisonnable s'il n'excède pas le montant que représente le produit obtenu en multipliant le profit tiré de la vente du bien par le rapport entre la fraction du produit de l'aliénation du bien qui devient payable après la fin de l'année d'imposition sur le prix de vente brut (avant toute déduction pour débours ou dépenses) du bien. Ainsi, une réserve ou provision pour une année d'imposition égale au montant global du profit peut être accordée si aucune fraction du prix de vente n'était due avant la fin de l'année d'imposition⁶.

Par exemple, le montant de la réserve pourrait correspondre au résultat du calcul suivant :

$$\frac{\text{Profit brut}}{\text{Prix de vente brut}} \times \text{Somme due après la fin de l'année d'imposition}$$

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.

⁵ *The Queen v. The Ennisclare Corporation*, 84 DTC 6262 (FCC-AD).

⁶ Agence du revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-152R3, « Réserves ou provisions spéciales — Vente de fonds de terre », 18 juin 1985, paragraphe 3, auquel nous souscrivons.