

Québec, le 12 février 2019

Objet : Traitement fiscal applicable à certains montants à recevoir en vertu d'une convention de bail avec option d'achat
N/Réf. : 18-044794-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation ***** concernant le traitement fiscal applicable, aux fins de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à certains montants à recevoir en vertu d'une convention de bail avec option d'achat datée du *****.

À cette fin, vous nous avez soumis ladite convention, dont certains extraits sont reproduits ci-après :

« ARTICLE 1 – OBJET DU CONTRAT

1.1 Location et description

Le locateur loue par les présentes au locataire un local situé au ***** , ci-après appelé les « lieux loués ».

[...]

ARTICLE 3 – DURÉE DU BAIL

3.1 Début et terme

Le présent bail est d'une durée de ***** ans commençant le ***** et se terminant le *****.

[...]

ARTICLE 5 – LOYER**5.1 Montant et modalités**

Le présent bail est consenti en contrepartie d'un loyer net total de ***** par mois plus taxes applicables et un montant de ***** par mois plus taxes applicables sur l'option d'achat sur la ladite propriété.

[...]

ARTICLE 6 – DROIT DE PRÉFÉRENCE D'ACHAT ET AUTRES CONDITIONS

Le locataire pourra acquérir l'immeuble situé au *****, pour la somme de ***** et ce moins les montants de ***** versés mensuellement jusqu'à la date de la transaction immobilière. Suite à la vente dudit immeuble, le bail deviendra nul et non avenue et ce sans pénalité.

Le locateur s'engage à respecter l'engagement de vendre l'immeuble au locataire uniquement et ce pendant la durée du bail.

À la fin du bail, si le locataire n'a pas exercé son droit d'acquérir l'immeuble, le locateur pourra conserver les montants d'option d'achat versés jusqu'à ce jour sans aucun remboursement au locataire.

[...]

Advenant que le locataire n'a pas acquis l'immeuble avant le *****, le locateur pourra offrir l'immeuble à toute autre personne ou tiers sans restriction. »

Par ailleurs, vous nous avez mentionné que le loyer net total de ***** \$ par mois correspond à la juste valeur marchande. De plus, ***** vous nous avez confirmé que l'immeuble est un bien en immobilisation (et non pas un bien figurant à l'inventaire d'une entreprise du locateur), qu'il n'y a aucun lien de dépendance entre le locataire et le locateur et que le prix de la levée de l'option à la fin du bail (***** \$) correspond à la juste valeur marchande.

Enfin, vous êtes d'avis que les montants de ***** \$ reçus par le locateur pour l'option d'achat sur son immeuble constituent des versements anticipés du locataire pour l'achat de l'immeuble si ce dernier décidait d'exercer son option d'achat. Dans l'éventualité où le locataire décidait de ne pas exercer l'option d'achat, le locateur réaliserait un gain en capital tiré de l'octroi de l'option et le PBR de l'option serait nul. Toutefois, à la suite d'avis contradictoires reçus, vous aimeriez obtenir une confirmation quant au traitement fiscal applicable aux montants de ***** \$ par mois à recevoir par le locateur pour l'option d'achat sur son immeuble.

QUESTION

Quel est le traitement fiscal applicable, pour le locateur, aux montants de ***** \$ par mois à recevoir pour l'option d'achat sur son immeuble?

RÉPONSE

À la lecture de la convention de bail, nous comprenons que le locataire doit payer deux montants de ***** \$ par mois : un attribuable au loyer pour l'utilisation du local situé au ***** et un autre attribuable à l'option d'achat sur l'immeuble.

Nous comprenons également que, considérant les avis contradictoires reçus, vos préoccupations concernent uniquement le traitement fiscal applicable aux montants de ***** \$ reçus par le locateur pour l'option d'achat sur son immeuble¹.

De façon générale, lorsqu'une personne accorde une option d'achat à l'égard d'un bien détenu à titre d'immobilisation, les sommes reçues en contrepartie de l'octroi de cette option sont traitées à titre de capital et les règles prévues aux articles 294 et suivants de la LI s'appliquent.

Ainsi, sous réserve de l'article 296 de la LI, le fait d'accorder une option constitue une aliénation d'un bien² dont le prix de base rajusté pour celui qui

¹ En effet, la nature juridique de la convention de bail avec option d'achat n'est pas soumise pour analyse, ni la justesse de la répartition entre les montants attribuables au loyer et ceux attribuables à l'option d'achat.

² En vertu de l'article 1 de la LI, un « bien » comprend notamment un droit de quelque nature qu'il soit. Puisque la promesse unilatérale, aussi appelée « option », donne lieu à un droit personnel, une « option » constitue un « bien » au sens de l'article 1 de la LI.

accorde l'option, immédiatement avant qu'il ne l'accorde, est nul³. Les montants reçus par le locateur, au cours d'une année d'imposition, en raison de l'octroi de l'option seront donc considérés comme étant le produit de l'aliénation de ce bien. Par conséquent, le locateur devra calculer et inclure dans son revenu, le gain en capital imposable résultant de cet octroi.

Même si la règle générale décrite précédemment prévoit que le fait d'accorder une option constitue une aliénation d'un bien, cette règle est modifiée si l'option est levée à une date ultérieure (article 296 de la LI). Dans ces circonstances, l'octroi de l'option et sa levée ne sont pas réputés constituer des aliénations de biens et la contrepartie reçue par le vendeur du bien pour cette option doit être incluse dans le calcul du produit de l'aliénation du bien pour lui⁴.

Par conséquent, si l'option d'achat est exercée par le locataire avant la fin du bail, le locateur peut produire, afin d'éviter la double imposition, une déclaration fiscale modifiée pour exclure de son revenu les montants reçus en contrepartie de l'option⁵, dans la mesure où les conditions prévues à l'article 297 de la LI sont respectées⁶.

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

Direction de l'interprétation relative
aux entreprises

³ Premier alinéa de l'article 294 de la LI.

⁴ Autrement dit, le locateur doit déclarer, dans l'année d'imposition de l'exercice de l'option, l'aliénation de son immeuble en ajoutant à son produit de l'aliénation, les montants reçus pour l'octroi de l'option d'achat sur son immeuble.

⁵ Le locateur peut donc produire une déclaration modifiée afin d'annuler le gain provenant de l'octroi de l'option inclus dans le revenu dans une année antérieure.

⁶ L'article 297 de la LI prévoit ce qui suit :

« Lorsqu'une option accordée par un contribuable dans une année d'imposition est levée dans une année d'imposition subséquente, le contribuable peut produire une déclaration fiscale modifiée pour exclure de son revenu pour l'année d'imposition le montant reçu en contrepartie de l'option :

- a) s'il a produit une déclaration fiscale pour l'année d'imposition; et
- b) s'il produit sa déclaration fiscale modifiée au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour cette année subséquente. »