

N° : **IT-373R2 (Consolidé)**

DATE : Voir la section *Modifications au bulletin*

OBJET : **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**  
**Boisés**

RENOVI : L'article 9 (aussi le sous-alinéa 40(2)g(iii); les alinéas 12(1)g, 18(1)a et 18(1)h); les paragraphes 18(2), 28(1), 70(9), 70(9.1), 70(9.2), 70(9.3), 73(3) et 248(1); et les articles 31, 43, 46, 54, 67, 110.6 et 111)

Dernières modifications – Numéros 10, 12, 17 et 18

À l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), nous publions des bulletins d'interprétation (IT) en matière d'impôt sur le revenu afin de donner des interprétations techniques et des positions à l'égard de certaines dispositions contenues dans la législation fiscale. À cause de leur caractère technique, les bulletins sont surtout utilisés par notre personnel, les experts en fiscalité et d'autres personnes qui s'occupent de questions fiscales. Pour les lecteurs qui désirent des explications moins techniques de la loi, nous offrons d'autres publications, telles que des guides d'impôt et des brochures.

Bien que les observations énoncées dans un numéro particulier d'un bulletin puissent se rapporter à une disposition de la loi en vigueur au moment où elles ont été faites, elles ne peuvent pas se substituer à la loi. Le lecteur devrait donc considérer ces observations à la lumière des dispositions pertinentes de la loi en vigueur pour l'année d'imposition visée. Ce faisant, il devrait tenir compte des effets de toutes les modifications pertinentes apportées à ces dispositions et de toutes les décisions pertinentes des tribunaux depuis la date où ces observations ont été faites.

Sous réserve de ce qui précède et à moins d'indication contraire, une interprétation ou une position énoncée dans un bulletin s'applique habituellement à compter de la date de sa publication. Lorsqu'une interprétation ou une position est modifiée et que cette modification avantage les contribuables, celle-ci entre habituellement en vigueur à l'égard des mesures de cotisation et de nouvelle cotisation futures. Par contre, si la modification n'est pas à l'avantage des contribuables, elle s'appliquera habituellement à l'année d'imposition en cours et aux années suivantes, ou aux opérations effectuées après la date à laquelle la modification a été publiée.

***Si vous avez des observations à formuler sur les sujets traités dans un bulletin, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :***

***Gestionnaire, Section des publications techniques et projets  
Direction des décisions de l'impôt  
Direction générale de la politique et de la législation  
Agence des douanes et du revenu du Canada  
Ottawa ON K1A 0L5***

La plupart de nos publications sont accessibles sur notre site Web à **[www.adrc.gc.ca](http://www.adrc.gc.ca)**

## **Contenu**

*Application*

*Résumé*

*Discussion et interprétation*

### **INTRODUCTION**

Sens du terme « boisé » (1)

Imposition du revenu tiré d'un boisé (2-3)

Étapes à suivre pour établir les règles fiscales qui s'appliquent (4)

### **ÉTAPE I : S'AGIT-IL D'UN BOISÉ EXPLOITÉ À DES FINS COMMERCIALES OU NON COMMERCIALES?**

Boisé commercial

*Espoir raisonnable de profit* (5-7)

*Autres boisés commerciaux*

Généralités (8)

Affaire à caractère commercial (9)

Païement basé sur la production ou l'usage – alinéa 12(1)g (10)

Boisé non commercial (11)

Opération sur le compte de capital (12)

### **ÉTAPE II : LE BOISÉ COMMERCIAL EST-IL EXPLOITÉ COMME UNE ENTREPRISE AGRICOLE?**

Sens du terme « agriculture »

*Généralités* (13-14)

*Producteurs d'arbres de Noël* (15)

Boisé de ferme commercial

*Règles fiscales* (16)

*Déduction pour gains en capital relative à une ferme commerciale*

Exigence relative aux biens immeubles (17)

Critères de l'usage et du profit (18)

Généralités (19)

*Report de l'impôt sur le revenu au moment du transfert d'un bien agricole commercial* (20-22)

Boisé commercial non agricole – Règles fiscales (23)

### **ÉTAPE III : L'AGRICULTURE CONSTITUE-T-ELLE LA PRINCIPALE SOURCE DE REVENU?**

Généralités (24-25)

L'agriculture est la principale source de revenu (26)

L'agriculture n'est pas la principale source de revenu (27)

*Modifications au bulletin*

## Application

Ce bulletin est une consolidation de ce qui suit :

- le bulletin d'interprétation IT-373R, *Boisés de ferme et fermes forestières*, du 16 juillet 1999;
- des modifications subséquentes.

Pour plus de précisions, voir la section « modification au bulletin » vers la fin de ce bulletin.

## Résumé

Ce bulletin porte sur des questions relatives au calcul du revenu imposable, aux fins de l'impôt sur le revenu, des propriétaires et exploitants de boisés, **y compris les boisés exploités comme des entreprises agricoles**. Il ne s'applique pas aux personnes qui ont des concessions forestières pour l'abattage des arbres, le débitage, la fabrication de papier ou d'autres entreprises semblables, même si ces entreprises sont parfois appelées « fermes forestières » ou si ces personnes s'emploient au reboisement. Ce bulletin ne vise pas non plus les activités commerciales liées à la chasse, aux loisirs ou à la cueillette de champignons ou de fleurs sauvages.

Ce bulletin donne la liste des facteurs à considérer pour déterminer si une personne exploite un boisé avec un espoir raisonnable de profit. Il y est aussi question des boisés utilisés à des fins agricoles et non agricoles, et on y décrit certaines règles fiscales qui s'appliquent à chacun de ces types de boisés.

Les explications données dans ce bulletin devraient permettre aux contribuables de comprendre plus facilement les principales règles fiscales auxquelles sont assujetties leurs activités touchant l'exploitation d'un boisé. Toutefois, ce bulletin n'est pas un guide d'impôt complet sur les boisés, et on ne doit pas le considérer comme tel.

## Discussion et interprétation

### INTRODUCTION

#### Sens du terme « boisé »

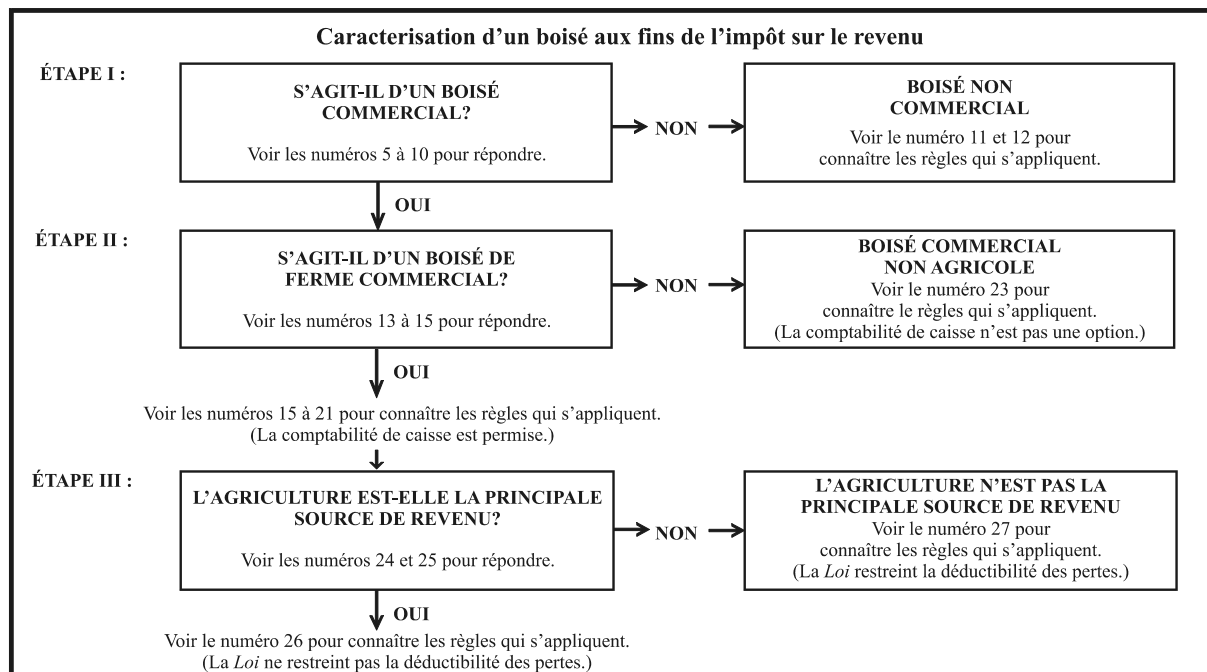
1. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contient ni ne définit le terme « boisé ». Dans ce bulletin, le mot est utilisé dans un sens large, pour désigner un terrain couvert d'arbres. Il englobe un champ boisé d'où proviennent principalement du combustible, des poteaux, des rondins ou des arbres, **que les arbres croissent avec ou sans intervention humaine**. Le terme désigne également tout terrain boisé qui fait partie d'une résidence secondaire ou d'une exploitation agricole.

Dans ce bulletin, lorsqu'un contribuable exploite un boisé en tant qu'entreprise avec un espoir raisonnable de profit, on parle d'un **boisé commercial**. On utilise également ce terme lorsqu'il s'agit d'une affaire à caractère commercial ayant à voir avec un boisé (voir le numéro 9) et lorsque l'exploitant reçoit une somme basée sur l'usage ou la production du boisé (voir le numéro 10). Si le contribuable n'exploite pas le boisé à des fins commerciales, on parle d'un **boisé non commercial**.

#### Imposition du revenu tiré d'un boisé

2. Il n'existe aucun ensemble précis de règles régissant l'impôt sur le revenu qui s'applique uniquement aux propriétaires ou aux exploitants de boisés. Ce sont les règles générales de calcul du revenu et du revenu imposable qui s'appliquent.

Ce qui suit illustre les trois principales questions auxquelles on doit répondre pour déterminer quelles sont les règles régissant l'impôt sur le revenu qui s'appliquent dans le cas d'un boisé.



3. Que le contribuable exploite un boisé en tant qu'activité commerciale ou non, plusieurs dispositions précises de la législation fiscale, de même que la jurisprudence et les règles générales de comptabilité, imposent des limites quant à la déductibilité des dépenses. En particulier, l'alinéa 18(1)a) renferme un critère d'application générale selon lequel les dépenses ne sont déductibles que dans la mesure où elles sont engagées dans le but de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien. En outre, de façon générale, l'alinéa 18(1)h) ne permet pas de déduire les frais personnels et de subsistance, et l'article 67 prévoit que seules les dépenses raisonnables peuvent être déduites.

### Étapes à suivre pour établir les règles fiscales qui s'appliquent

4. Voici quelles sont les étapes à suivre pour déterminer le traitement fiscal du revenu qu'un contribuable tire d'un boisé.

#### Étape I : S'agit-il d'un boisé exploité à des fins commerciales ou non commerciales?

Veillez consulter les numéros 5 à 7 afin d'établir si le contribuable exploite un boisé avec un espoir raisonnable de profit.

- Si le contribuable exploite le boisé comme une entreprise avec un **espoir raisonnable de profit**, il s'agit d'un boisé commercial. Passez à l'étape II.
- Si c'est **une affaire à caractère commercial** (p. ex. quand les activités réalisées pour vendre des arbres ou céder le droit de les abattre sont semblables à celles qu'un contribuable exécuterait s'il exploitait une entreprise de vente d'arbres ou de cession du droit de les abattre), le boisé est considéré comme étant un boisé commercial. Consultez les numéros 8 et 9 ainsi que l'étape II.
- Si une somme reçue de la vente d'arbres ou de la cession du droit de les abattre est basée sur l'usage ou la production du boisé [c.-à-d. si cette somme est un **paiement au sens de l'alinéa 12(1)g)**], le boisé est considéré comme étant un boisé commercial. Consultez les numéros 8 et 10 ainsi que l'étape II.
- Si le boisé n'est pas exploité d'une des façons mentionnées ci-dessus, il est considéré comme étant un boisé non commercial ou un passe-temps. Consultez le numéro 11 et 12.

#### Étape II : Le boisé commercial est-il exploité comme une entreprise agricole?

Consultez les numéros 13 et 14 pour déterminer si le boisé commercial est exploité comme une entreprise agricole (« boisé de ferme commerciale ») ou non (« boisé commercial non agricole »). Les producteurs d'arbres de Noël devraient aussi consulter le numéro 15.

- S'il s'agit d'un boisé de ferme commerciale, consultez les numéros 16 à 22 ainsi que l'étape III.

- Si le boisé commercial n'est pas exploité comme une entreprise agricole, consultez le numéro 23.

#### Étape III : L'agriculture constitue-t-elle la principale source de revenu?

Consulter les numéros 24 et 25 pour savoir si l'agriculture constitue la principale source de revenu.

- Si c'est le cas, veuillez vous reporter au numéro 26.
- Si ce n'est pas le cas, veuillez vous reporter au numéro 27.

## ÉTAPE I : S'AGIT-IL D'UN BOISÉ EXPLOITÉ À DES FINS COMMERCIALES OU NON COMMERCIALES?

### Boisé commercial

#### *Espoir raisonnable de profit*

5. Savoir si le contribuable a ou n'a pas un espoir raisonnable de tirer un profit de l'exploitation de son boisé est une question à laquelle on doit répondre de manière objective après avoir examiné tous les faits. Les principaux éléments sur lesquels il faut insister sont la nature des activités du **contribuable** et l'espoir raisonnable de profit qu'il peut en tirer. Les facteurs pertinents à considérer varient selon la nature et l'étendue de l'activité ou de l'entreprise individuelle (un particulier), une société, une société de personnes ou encore une fiducie.

6. Aucun des facteurs mentionnés au numéro 7 ne peut permettre à lui seul de conclure que le contribuable exerce une activité avec un espoir raisonnable de profit. Et même si, au moment de faire une telle détermination, on tient compte de tous les critères pertinents, il n'en demeure pas moins que, selon la situation, certains facteurs peuvent avoir une plus grande importance que d'autres. Toutefois, l'absence de l'un ou l'autre de ces facteurs n'empêche pas obligatoirement que les activités du contribuable relatives à un boisé soient reconnues comme relevant d'une entreprise commerciale.

7. Parmi les facteurs que le Ministère considère au moment de décider si le contribuable a un espoir raisonnable de tirer un profit de l'exploitation d'un boisé, il y a ceux-ci :

- 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 quelconque plan semblable de gestion des ressources, accompagné d'une description des ressources, d'un calendrier des récoltes et de saines pratiques de foresterie qu'il mettra en valeur pour maximiser sa production de bois d'œuvre et d'autres produits? Le contribuable a-t-il établi un plan financier qui donne un aperçu de ses coûts, recettes et profits, et tient-il des registres biens documentés visant la mise en application de ces plans?

- b) Les efforts que le contribuable a déployés pour acquérir personnellement les compétences nécessaires pour mettre en œuvre avec succès les plans mentionnés au point a) ou encore pour retenir les services de personnes ayant ces compétences.
- c) La mise en œuvre effective et l'actualisation des plans mentionnés au point a).
- d) Le temps consacré à l'exploitation du boisé par rapport au temps passé à exercer un emploi ou toute autre activité lucrative. – Si le contribuable passe le plus clair de son temps à s'occuper du boisé, il y a de fortes chances qu'il exploite une entreprise, en particulier s'il possède des connaissances ou de l'expérience en foresterie. Bien entendu, le temps passé à faire fonctionner l'entreprise doit être suffisant pour permettre la mise en œuvre efficace des plans de gestion forestière, financière ou autre se rapportant au boisé.
- e) L'importance de l'activité par rapport à celle des exploitations de boisés de nature et de taille comparables situées dans la même localité ou une localité semblable. – L'un des critères employés consiste à vérifier la superficie du bien utilisé comme boisé. Par exemple, si le bien, compte tenu du type d'arbres et de l'emplacement géographique, est beaucoup trop petit pour permettre d'entretenir un espoir raisonnable de profit, on présumera que le contribuable détient ce bien pour son usage personnel et son agrément.
- f) L'admissibilité du contribuable à une certaine forme d'aide gouvernementale. – Dans le cas d'un programme particulier d'aide, il peut être utile de savoir si l'organisme subventionnaire exige ou présume que le bénéficiaire exploite une entreprise agricole ou forestière ou encore exploite un boisé commercial.
- g) Les antécédents concernant les profits et pertes annuels résultant de l'exploitation du boisé, ainsi que l'augmentation des recettes et bénéfices bruts au cours des années. – Pour appliquer ce facteur, il faut tenir compte d'éléments externes qui peuvent avoir une incidence sur les arbres, comme les conditions climatiques (p. ex. les tempêtes, les périodes prolongées de sécheresse, les périodes de forte grêle, de gel ou d'inondation) ainsi que les incendies, les infestations d'insectes, les maladies et la situation économique. Par ailleurs, lorsque le revenu brut a été très faible sinon nul pendant plusieurs années, on peut supposer que le contribuable a exploité le boisé sans pouvoir raisonnablement espérer en tirer un profit. On peut toutefois apporter la preuve du contraire en utilisant des documents tels que les plans de gestion des ressources ou les plans financiers de l'entreprise, ou en invoquant les autres éléments pertinents mentionnés ailleurs dans ce numéro.

C'est un fait connu qu'en raison de la nature même d'un boisé, il peut s'écouler beaucoup de temps avant que le contribuable n'en tire un revenu, puisque de nombreuses essences d'arbres demandent un temps de

croissance relativement long avant qu'on puisse en faire la récolte. En appliquant le critère de l'espoir raisonnable de profit, on peut reconnaître que la création d'un produit commercialisable demande du temps. Cependant, c'est l'entreprise elle-même, qu'il s'agisse d'une entreprise individuelle, d'une société, d'une société de personnes ou d'une fiducie, qui doit avoir un espoir de générer un profit pour le contribuable.

- h) Le genre de dépenses dont le contribuable demande la déduction 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'affaires.

### *Autres boisés commerciaux*

#### **Généralités**

**8.** La vente de bois d'œuvre est assujettie à l'impôt sur le revenu, et non sur le capital, en tant que produit d'un **boisé commercial**, s'il s'agit d'une **affaire à caractère commercial** (voir le numéro 9) ou d'un **paiement basé sur l'usage ou la production du boisé** (voir le numéro 10).

#### **Affaire à caractère commercial**

**9.** Le revenu provenant d'un projet comportant un risque ou d'une affaire à caractère commercial est considéré comme un revenu d'entreprise selon la *Loi*. Le principal facteur à considérer pour établir si une activité telle que la vente de bois d'œuvre est un projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial consiste à déterminer si les actions du contribuable, en ce qui concerne le bien en question, sont en principe celles auxquelles on s'attendrait de la part d'un négociant exploitant ce même bien. Veuillez vous reporter à la dernière version du bulletin d'interprétation IT-459, *Projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial*, pour en savoir plus long sur la façon de déterminer s'il s'agit d'un projet ou d'une affaire de cette nature.

#### **Paiement basé sur la production ou l'usage – alinéa 12(1)g)**

**10.** Lorsqu'une somme (autre qu'un versement sur le prix de vente d'un fonds de terre agricole) qui est calculée en fonction de l'usage du bien ou de sa production est reçue, elle peut être considérée comme un revenu d'une entreprise ou d'un bien aux termes de l'alinéa 12(1)g). Par exemple, lorsque le propriétaire ou l'exploitant d'un boisé accorde à une personne un droit continu d'abattre et d'extraire les arbres pendant une période de temps, et que la contrepartie que le propriétaire ou l'exploitant du boisé reçoit dépend de la quantité de bois retiré, la somme ainsi reçue est imposable en vertu de l'alinéa 12(1)g). Pour de plus amples renseignements sur l'application de cet alinéa, consultez la

dernière version du bulletin d'interprétation IT-462, *Paiements basés sur la production ou l'usage*.

## Boisé non commercial

11. S'il s'agit d'un boisé non commercial et si le contribuable reçoit une somme ou une autre contrepartie de valeur par suite de la vente ou de la cession du droit d'abattre des arbres, le produit de la vente est assujéti à l'impôt sur le compte de capital, de façon générale, en tant que disposition d'un « bien à usage personnel ». Habituellement, la perte découlant de la vente d'un bien à usage personnel n'est pas déductible. Quand le produit de la vente de bois d'œuvre est supérieur à 1 000 \$, la vente peut produire un gain en capital, dont les trois quarts sont imposables. Pour obtenir plus de renseignements concernant les gains en capital et le calcul du prix de base rajusté d'un bien, consultez la dernière version du guide *Gains en capital*, et des bulletins d'interprétation IT-332, *Biens à usage personnel*, et IT-456, *Biens en immobilisation – Certains rajustements du prix de base*.

## Opération sur le compte de capital

12. Lorsqu'une personne qui **n'exploite pas** un boisé comme une entreprise commerciale de la façon décrite à l'ÉTAPE I ci-dessus reçoit une somme pour permettre à quelqu'un d'abattre les arbres et de les extraire de son boisé, la vente sera imposable sur le compte de capital si **toutes** les conditions suivantes sont remplies :

- a) le terrain n'a pas été acquis avec l'intention spécifique de vendre le bois ou le terrain;
- b) c'est une vente isolée d'un bien en immobilisation par la personne (et non pas la vente d'un droit continu permettant l'entrée sur le terrain et l'extraction du bois);
- c) le prix total du bois vendu est fixe; par exemple, le contrat de vente de bois précise la contrepartie calculée en référence au bois retiré sur une période de temps définie ou d'une superficie délimitée;
- d) le bois doit être retiré sur une courte période de temps (sur quelques mois ou sur une période de temps plus courte qu'il serait raisonnable de considérer comme une courte période de temps, selon les circonstances particulières).

## ÉTAPE II : LE BOISÉ COMMERCIAL EST-IL EXPLOITÉ COMME UNE ENTREPRISE AGRICOLE?

### Sens du terme « agriculture »

#### Généralités

13. Pour l'application de la *Loi*, le terme « agriculture », au sens qui lui est donné au paragraphe 248(1), englobe un certain nombre d'activités. De manière générale, l'agriculture comprend la culture de diverses plantes et l'élevage de différents animaux dans un environnement

contrôlé. Elle comprend aussi la culture du sol, l'élevage ou l'exposition d'animaux de ferme, l'entretien de chevaux de course, l'élevage de la volaille, l'élevage des animaux à fourrure, la production laitière, la culture des arbres fruitiers et l'apiculture. Toutefois, le mot « agriculture » exclut l'exercice d'une charge ou d'un emploi au service d'un contribuable qui exploite une entreprise agricole. Cette liste n'est pas exhaustive, et les tribunaux ont d'ailleurs décidé que le terme « agriculture » pouvait s'étendre à la production d'arbres. Dans certaines circonstances précises, on considère que l'agriculture inclut l'exploitation de pépinières et la culture en serre.

14. Ce sont les faits entourant chaque cas qui déterminent si un boisé constitue une exploitation agricole, une exploitation forestière ou une quelconque entreprise commerciale. Si les activités d'une entreprise exploitée avec un espoir raisonnable de profit (un **boisé commercial**) n'ont pas comme principal objet d'abattre ou de débiter du bois mais plutôt de planter, de soigner et de récolter des arbres dans le cadre d'un plan de gestion forestière ou d'un autre plan semblable de gestion des ressources, et si l'on a apporté beaucoup de soin à la croissance, à la santé, à la qualité et à la composition des peuplements, on considère en général qu'il s'agit d'une entreprise agricole (un **boisé de ferme commercial**). En revanche, si la principale activité de l'entreprise est l'exploitation forestière (boisé commercial non agricole) et qu'elle ne consiste pas à planter, soigner et récolter des arbres, le fait que des activités de reboisement ont cours ne transforme pas l'entreprise en une exploitation agricole.

### Producteurs d'arbres de Noël

15. Lorsqu'un contribuable cultive et élève des conifères ou achète des terrains plantés de tels arbres pour les vendre comme arbres de Noël, le fait de planter, de soigner et de couper ces arbres est considéré comme faisant partie des activités d'une entreprise agricole, et ce, même si le contribuable exploite tout autre genre d'exploitation agricole, pourvu que les activités soient exercées avec un espoir raisonnable de profit. Lorsque le contribuable compte sur la régénération naturelle, la question de savoir si une entreprise particulière est une entreprise agricole dépend de l'activité première de l'entreprise et du genre de soins dont les arbres font l'objet.

Les producteurs d'arbres de Noël doivent suivre les mêmes étapes que les autres propriétaires et exploitants de boisés (dont il est question au numéro 4) pour déterminer quelles sont les règles fiscales qui s'appliquent dans leur cas.

Un peuplement d'arbres de Noël n'est pas considéré comme une concession forestière, puisque le produit qui en découle est constitué d'arbres et non pas de bois d'œuvre ou de produits semblables. La déduction pour amortissement<sup>1</sup> prévue à l'annexe VI du *Règlement de l'impôt sur le revenu* ne s'applique pas pour ce genre d'exploitation.

<sup>1</sup> Corrigé le 3 janvier 2003.

## Boisé de ferme commercial

### Règles fiscales

16. Lorsque le contribuable exploite un boisé commercial comme une entreprise agricole, les règles suivantes — sous réserve de l'article 31 (qui peut restreindre la déductibilité des pertes), des règles générales énoncées au numéro 3 ainsi que certaines règles particulières [comme celles du paragraphe 18(2)] — s'appliquent comme suit :

- a) Le contribuable a le droit de déclarer le revenu provenant de cette exploitation selon la méthode de comptabilité de caisse, s'il en a fait le choix aux termes de l'article 28. Il peut aussi choisir de déclarer ce revenu selon la méthode de comptabilité d'exercice. Pour obtenir plus de renseignements, consultez la dernière version du bulletin d'interprétation IT-433, *Agriculture ou pêche – Utilisation de la méthode de comptabilité de caisse*, ainsi que le guide intitulé *Revenus d'agriculture*.
- b) Le contribuable peut déduire dans l'année le coût de l'achat et de la plantation des arbres, s'il déclare le revenu provenant de cette exploitation selon la méthode de comptabilité de caisse.
- Les redressements d'inventaire facultatifs et obligatoires prévus aux alinéas 28(1)b) et c), respectivement, s'appliquent à un contribuable qui utilise la méthode de comptabilité de caisse pour calculer le revenu tiré d'une entreprise agricole (voir la dernière version du bulletin d'interprétation IT-526, *Entreprise agricole – Méthode de comptabilité de caisse : redressements d'inventaire*). Si le contribuable achète un terrain déjà planté d'arbres, ces arbres ne font généralement pas partie de son inventaire. Toutefois, si les arbres sont achetés séparément du terrain sur lequel ils se trouvent, leur coût d'achat s'ajoute à l'inventaire.
- Les semences ou les jeunes plants mis en terre ne sont pas considérés comme des stocks de produits achetés restant en main à la fin de l'exercice aux fins du redressement obligatoire de l'inventaire.
- c) De manière générale, selon la méthode de comptabilité de caisse, les dépenses périodiques qui sont directement reliées aux activités commerciales sont déductibles dans l'année où elles sont payées. La question de savoir si une dépense donnée concernant notamment la plantation, l'émondage, l'éclaircissage, la fertilisation, la culture ou l'impôt foncier est une dépense périodique dépend des circonstances particulières de chaque cas. Si, au cours d'une année, le terrain n'est pas utilisé pour les activités de l'entreprise, le paragraphe 18(2) pourrait limiter la déductibilité des intérêts et des impôts fonciers.
- d) Il peut être possible pour le contribuable de demander une déduction pour amortissement au titre du coût du boisé. Consultez la dernière version du bulletin d'interprétation IT-481, *Avoirs forestiers et concessions forestières*, pour obtenir plus de renseignements sur le sujet.

- e) Les frais associés à certains biens utilisés dans le cadre de l'exploitation du boisé (chemins, systèmes de drainage, etc.) peuvent être déduits entièrement comme dépenses courantes ou doivent faire l'objet d'une déduction pour amortissement, selon ce qui est prévu par la *Loi* et le *Règlement*. Le traitement fiscal approprié est décrit à la dernière version du bulletin d'interprétation IT- 501, *Déduction pour amortissement – Biens utilisés pour l'exploitation forestière*.

Pour obtenir plus de renseignements concernant notamment le passage à une autre méthode de comptabilité dans le cas d'une exploitation agricole, consultez le guide intitulé *Revenus d'agriculture*. De plus, vous pouvez vous reporter à la dernière version du bulletin d'interprétation IT-128, *Déduction pour amortissement – Biens amortissables*, pour connaître les lignes directrices à suivre pour savoir s'il s'agit d'une dépense à valoir sur le compte de capital ou d'une dépense courante.

Le contribuable peut demander la déduction pour amortissement seulement s'il a acquis le bien dans le but de gagner ou de produire un revenu.

### Déduction pour gains en capital relative à une ferme commerciale

#### Exigence relative aux biens immeubles

17. Le paragraphe 110.6(2) de la *Loi* prévoit pour les agriculteurs une déduction pour gains en capital de 500 000 \$. Pour qu'une opération donne droit à cette déduction bonifiée consentie aux agriculteurs résidant au Canada, il doit y avoir eu disposition d'un « bien agricole admissible » au sens du paragraphe 110.6(1). Un boisé de ferme commerciale, au sens de ce bulletin, peut être reconnu comme un bien agricole admissible pour l'application de cette définition, s'il s'agit d'un « bien immeuble » en droit.

Par exemple, un contribuable peut avoir droit à la déduction pour gains en capital s'il vend un terrain boisé dont il est propriétaire, puisqu'il s'agit d'un bien immeuble. Toutefois, comme on ne peut pas demander la déduction pour gains en capital lorsqu'il y a vente d'un « bien meuble », le contribuable ne peut pas demander cette déduction lorsqu'il vend du bois ou encore un permis de couper et d'extraire du bois. Par ailleurs, si le contribuable vend un droit de couper et d'extraire du bois, il s'agit d'un bien immeuble (un *profit à prendre*), mais il ne peut pas alors demander la déduction pour gains en capital si le produit de la vente a été imposé comme revenu en vertu de l'alinéa 12(1)g). (Voir *Berkheiser v. Berkheiser and Glaister*, [1957] R.S.C. 387; *Laidlaw c. Vaughan Rhys*, [1911] 44 R.S.C. 458; *Lisafeld c. M.N.R.*, 91 DTC 1197, et *Gillies Bros. Ltd. c. Le Roi*, (1947) 2 D.L.R. 769, pour un examen de la distinction entre permis et profit à prendre.) Bien que cela ne soit pas un facteur déterminant, une indication que le bien est un bien immeuble serait le fait qu'il a fait l'objet d'un transfert par un acte notarié consigné dans le système d'enregistrement des titres fonciers de la province dans laquelle le fonds de terre est situé et non pas seulement par contrat.

Un contribuable ne peut pas non plus demander la déduction pour gains en capital quand il dispose d'un « avoir forestier » au sens du paragraphe 13(21), selon l'explication donnée dans la dernière version du bulletin d'interprétation IT-481, *Avoirs forestiers et concessions forestières*. Il ne peut pas le faire non plus quand il dispose d'un terrain planté d'arbres qui font partie de son inventaire, car les dispositions d'avoirs forestiers et d'éléments de l'inventaire sont assujetties à l'impôt comme revenus et non comme recettes à valoir sur le compte de capital.

### Critères de l'usage et du profit

**18.** En plus de l'exigence selon laquelle le bien dont on dispose doit être un bien immeuble, il faut satisfaire à d'autres critères, comme ceux de l'usage et du profit, pour que le contribuable ait droit à la déduction pour gains en capital. Pour les biens acquis le 17 juin 1987 ou avant, les biens immeubles peuvent donner droit à cette déduction s'ils ont été utilisés principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole au Canada par tout contribuable visé aux sous-alinéas 110.6(1)a)(i) à (v) de la définition de l'expression « bien agricole admissible » au cours de l'année de leur disposition. Ils peuvent aussi donner droit à cette déduction s'ils ont été utilisés principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole pendant au moins cinq années au cours desquelles ils ont appartenu à tout contribuable visé aux sous-alinéas 110.6(1)a)(i) à (iii) et (v). Lorsqu'on fait mention d'un bien utilisé « principalement » dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole, ce critère est respecté si plus de 50 % du bien est effectivement utilisé pour cette exploitation. La question de savoir si un bien précis a été ou non « utilisé principalement dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise agricole » est une question de fait qu'on doit examiner pour chacun des biens (p. ex., ce critère devrait être respecté pour chaque lopin de terre en cause). Lorsque l'alinéa 12(1)g ne s'était pas appliqué, un bien qui est un droit de couper et d'extraire des arbres et qui est considéré comme un profit à prendre peut satisfaire au critère de l'usage, pourvu que soit les arbres ou le terrain boisé aient été utilisés par les contribuables désignés pendant la période de temps requise dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise agricole.

Quant aux biens acquis après le 17 juin 1987, ils doivent respecter un critère de recettes brutes pour qu'un bien agricole donné soit reconnu comme bien agricole admissible donnant droit à la déduction bonifiée pour gains en capital. Ce critère de recettes brutes doit aussi être respecté lorsque le contribuable a effectué un choix relatif aux gains en capital à l'égard du bien (et que ce choix n'a pas été révoqué), à la suite de quoi le bien est considéré comme ayant été acquis de nouveau par l'auteur du choix immédiatement après le 22 février 1994.

### Généralités

**19.** En soi, l'exercice d'un choix relatif aux gains en capital visant un terrain planté d'arbres n'a pas pour effet que

le revenu tiré de ventes ultérieures de bois soit considéré comme des recettes à valoir sur le compte de capital.

Pour obtenir plus de renseignements concernant l'exemption pour gains en capital dont les agriculteurs bénéficient, y compris son application lorsque l'exploitation agricole est détenue par l'intermédiaire d'une société ou d'une société de personnes, consultez la dernière version des guides intitulés *Gains en capital* et *Revenus d'agriculture*.

### Report de l'impôt sur le revenu au moment du transfert d'un bien agricole commercial

**20.** Lorsqu'un boisé est exploité comme une entreprise agricole, le paragraphe 73(3) peut s'appliquer de manière à permettre le report d'un gain en capital et de la récupération si, de son vivant, un parent transfère — à son enfant (ou à un petit-enfant, une belle-fille ou un beau-fils, etc.) qui est résident du Canada — un bien que ce parent, son conjoint ou son enfant utilise dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise agricole. Le bien peut être un terrain situé au Canada, un bien amortissable d'une catégorie prescrite situé au Canada ou une immobilisation admissible d'une entreprise exploitée au Canada. Le transfert peut se faire sous la forme d'une vente ou d'un don. Il n'existe aucun report d'impôt *entre vifs* à l'égard du transfert d'un bien détenu comme élément d'inventaire.

**21.** On trouve aux paragraphes 70(9), 70(9.1) 70(9.2) et 70(9.3) de semblables dispositions de roulement visant le transfert des biens utilisés dans une entreprise agricole, lors du décès d'un parent, à un enfant (ou à un petit-enfant, une belle-fille ou un beau-fils, etc.) qui exploite le boisé agricole de ses parents.

**22.** Pour obtenir plus de renseignements sur les transferts de biens agricoles des parents aux enfants, y compris le transfert d'un bien agricole détenu par l'intermédiaire d'une société ou d'une société de personnes, consultez la dernière version des bulletins d'interprétation IT-268, *Transfert entre vifs de biens agricoles en faveur d'un enfant*, et IT-349, *Transferts au décès de biens agricoles entre générations*.

### Boisé commercial non agricole – Règles fiscales

**23.** Lorsqu'un boisé commercial n'est pas exploité comme une entreprise agricole, les règles suivantes s'appliquent, sous réserve des règles générales énoncées au numéro 3 et de certaines règles précises comme celles figurant au paragraphe 18(2) (qui peuvent limiter la déductibilité des intérêts et des impôts fonciers) :

- a) Le contribuable doit déclarer le revenu selon la méthode de comptabilité d'exercice. S'il achète un terrain déjà planté d'arbres, ces arbres ne font généralement pas partie de l'inventaire. Toutefois, si les arbres sont achetés séparément du terrain sur lequel ils se trouvent, leur coût d'achat s'ajoute alors au coût des biens inscrits à l'inventaire.

De manière générale, les dépenses périodiques qui sont directement reliées aux activités commerciales sont déductibles dans l'année où elles sont engagées. La question de savoir si une dépense donnée concernant notamment la plantation, l'éclaircissage, la fertilisation, ou l'impôt foncier est une dépense périodique dépend des circonstances particulières de chaque cas. Si une année le terrain n'est pas utilisé pour les activités de l'entreprise, le paragraphe 18(2) pourrait limiter la déductibilité des intérêts et des impôts fonciers.

- b) Le contribuable peut demander une déduction pour amortissement à l'égard du coût du boisé. Pour obtenir plus de renseignements, consultez la dernière version du bulletin d'interprétation IT-481, *Avoirs forestiers et concessions forestières*.
- c) Les frais associés à certains biens utilisés dans le cadre de l'exploitation du boisé (chemins, systèmes de drainage, etc.) peuvent être déduits entièrement comme dépenses courantes ou doivent faire l'objet d'une déduction pour amortissement, selon ce qui est prévu par la *Loi* et le *Règlement*. Le traitement fiscal approprié est décrit à la dernière version du bulletin d'interprétation IT-501, *Déduction pour amortissement – Biens utilisés pour l'exploitation forestière*.
- d) L'article 31, qui limite la déductibilité des pertes de certaines entreprises agricoles, ne s'applique pas dans le cas de l'exploitation d'un boisé commercial non agricole.
- e) La déduction de 500 000 \$ pour gains en capital visant les terres agricoles ne s'applique pas.
- f) Les règles touchant le report d'impôt dans le cas des transferts de biens agricoles à un enfant (voir les numéros 19, 20 et 21) ne s'appliquent pas.

Pour obtenir plus de renseignements, consultez le *Guide pour les petites entreprises canadiennes* ainsi que le guide intitulé *Revenus d'entreprise ou de profession libérale*. De plus, vous pouvez vous reporter à la dernière version du bulletin d'interprétation IT-128, *Déduction pour amortissement – Biens amortissables*, qui contient des lignes directrices à suivre pour savoir s'il s'agit d'une dépense à valoir sur le compte de capital ou d'une dépense courante.

Le contribuable peut demander la déduction pour amortissement seulement s'il a acquis le bien dans le but de gagner ou de produire un revenu.

### ÉTAPE III : L'AGRICULTURE CONSTITUE-T-ELLE LA PRINCIPALE SOURCE DE REVENU?

#### Généralités

**24.** Pour savoir si les pertes résultant de l'exploitation d'un boisé de ferme commerciale sont entièrement déductibles ou si elles sont limitées en vertu de l'article 31, il faut d'abord établir si l'agriculture constitue la principale source de revenu du contribuable. Si tel est le cas, l'article 31 ne s'applique pas et ne limite pas la déductibilité des pertes

résultant de l'exploitation de l'entreprise en question. Si l'agriculture n'est pas la principale source de revenu du contribuable, l'article 31 peut limiter le montant de toute perte subie durant l'année. Pour obtenir plus de précisions au sujet du calcul et de la déductibilité des pertes, consultez la dernière version des bulletins d'interprétation IT-232, *Déductibilité des pertes dans l'année de la perte ou dans d'autres années*, et IT-322, *Pertes agricoles*.

**25.** Pour établir si l'agriculture constitue la principale source de revenu du contribuable, les tribunaux ont établi, en tenant compte des autres sources de revenu, trois critères qui sont : le temps consacré, les capitaux engagés et l'attente d'un rendement substantiel [voir *La Reine c. Raymond Morrissey*, 89 DTC 5080, [1989] 1 CTC 235, (CAF), et *William Moldowan c. La Reine*, 77 DTC 5213, [1977] CTC 310, (CSC)]. Un contribuable peut subir une perte agricole tout en conservant l'agriculture comme principale source de revenu au cours de l'année d'imposition où la perte a eu lieu. En conséquence, le critère qui consiste à comparer tout simplement le revenu net tiré de chaque source pour déterminer la principale source de revenu au cours d'une année d'imposition n'est pas nécessairement concluant en soi. Pour en savoir plus, consultez la dernière version du bulletin d'interprétation IT-322, *Pertes agricoles*.

#### L'agriculture est la principale source de revenu

**26.** Les pertes résultant de l'exploitation d'un boisé de ferme commerciale que subit un contribuable dont la principale source de revenu est l'agriculture, ou une combinaison de l'agriculture et d'autres sources de revenus, sont déductibles selon les règles générales de la *Loi*. De plus, l'article 31 n'en limite pas la déductibilité. Il est raisonnable de s'attendre à ce que les activités agricoles de ce contribuable produisent la plus grande partie de ses revenus ou, du moins, constituent l'essentiel de ses travaux courants, et qu'elles représentent sa principale occupation. L'expression « combinaison de l'agriculture et d'autres sources » signifie que, même si la principale source de revenu est l'agriculture, il existe également d'autres sources de revenus, comme un emploi, une entreprise ou un bien qui peuvent n'avoir aucun lien avec l'exploitation agricole.

#### L'agriculture n'est pas la principale source de revenu

**27.** L'article 31 limite le montant des pertes agricoles qu'un contribuable dont la principale source de revenu n'est pas l'agriculture, ou une combinaison de l'agriculture et d'autres sources de revenus, mais qui exploite un boisé comme entreprise agricole pourrait demander au cours d'une année. Même si le contribuable consacre la plus grande partie de son temps et de ses efforts à une entreprise autre que le boisé ou à un emploi, il doit exploiter ce boisé avec un espoir raisonnable de profit pour que les pertes découlant de son exploitation soient déductibles dans la mesure permise par l'article 31. Si tel est le cas, toute perte agricole qui n'est



pas déductible au cours de l'année en raison de l'article 31 devient une « perte agricole restreinte ». Celle-ci peut être reportée sur les trois années qui précèdent et sur les dix années qui suivent l'année visée. Toutefois, le montant de la

déduction demandée pour une année donnée est limité au montant du revenu que le contribuable tire de toutes ses exploitations agricoles pour cette année-là.

## *Modifications au bulletin*

La section *Contenu* a été modifiée en y ajoutant un nouveau sujet au numéro 12, *Opération sur le compte de capital*.

Les numéros 1 à 9, 11, 13 à 16 et 19 à 27 n'ont pas été modifiés depuis la parution du bulletin d'interprétation IT-373R2 du 16 juillet 1999.

À cause de l'addition du nouveau numéro 12, Les numéros 12 à 26 du IT-373R2 du 16 juillet 1999 ont été renumérotés de 13 à 27, respectivement.

Le nouveau numéro 12 a été ajouté pour éclaircir nos interprétations et pour tenir compte de l'impact de la décision de la Cour fédérale d'appel rendue dans la cause *Sa Majesté la Reine c. Jens Larsen* (99 DTC 5757, [2000] 1 CTC 209). [21 février 2001]

Les numéros 10, 17 (auparavant le numéro 16) et 18 (auparavant le numéro 17) ont été modifiés par suite de la décision dans la cause *Larsen*. [21 février 2001]

Pensez à recycler!



Imprimé au Canada