

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 18 JUIN 2007

OBJET : **CHOIX 22 FÉVRIER 1994**
N/RÉF. : 04-0108094

La présente est pour faire suite à votre courriel du ***** dans lequel vous demandez des précisions supplémentaires à notre lettre portant le numéro 04-0108094 concernant l'application de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard d'une cristallisation d'un gain en capital au moyen du choix prévu à l'article 726.9.2 de la LI.

Exposé des faits

Les faits présentés dans la lettre portant le numéro 04-0108094 étaient les suivants :

1. En 1994, un particulier cristallise un gain en capital sur un immeuble dont il avait la possession à ce moment.
2. Aux fins de la présente, nous comprenons que la cristallisation n'inclut pas le terrain.
3. Les modalités du choix sont les suivantes :

a) Coût en capital	135 500 \$ ¹
b) Produit d'aliénation choisi	235 500 \$
c) Partie non amortie du coût en capital (« PNACC ») avant cristallisation	120 000 \$
4. Quelques années plus tard, le contribuable a vendu l'immeuble pour un produit d'aliénation de 140 000 \$.

¹ Les dates et les montants sont mentionnés à titre illustratif seulement et ne sont pas réels.

5. Après discussion avec le contribuable, il s'avère que la juste valeur marchande au 22 février 1994 s'élevait à 118 000 \$ et non à 235 500 \$.
6. Il y a donc eu désignation d'un produit d'aliénation supérieur à 110 % de la juste valeur marchande du bien, soit 200 %.

Vous désirez apporter les faits et les hypothèses suivants :

1. Le contribuable a acquis l'immeuble avant le 1^{er} janvier 1972.
2. Hypothèses :
 - 1) La JVM au 31 décembre 1971 était de 138 000 \$.
 - 2) La JVM au 31 décembre 1971 était de 160 000 \$.

Interprétation demandée

Quelles sont les conséquences fiscales de ces choix et transactions?

Interprétation donnée

Commentaires généraux concernant un bien amortissable détenu au 31 décembre 1971

Lorsqu'un contribuable aliène un bien amortissable dont il était propriétaire depuis le 31 décembre 1971 jusqu'au moment où il l'a subséquemment aliéné et que le coût en capital de ce bien est inférieur à sa juste valeur marchande au jour de l'évaluation et au produit d'aliénation du bien au moment où survient son aliénation, comme c'est le cas en l'espèce, les ajustements prévus à l'article 15 de la *Loi concernant l'application de la Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-4), ci-après désignée « LALI », s'appliquent.

Ces ajustements ont pour but de prévenir que ne soient assujettis à l'impôt, les gains qui se sont accumulés jusqu'au 31 décembre 1971 et d'empêcher que les contribuables ne convertissent cette marge libre d'impôt en un montant amortissable par le biais d'une ou plusieurs transactions entre personnes ayant entre elles un lien de dépendance.

Commentaires concernant un immeuble non admissible

Lorsque le choix de février 1994 est effectué à l'égard d'un immeuble non admissible dont le contribuable était propriétaire avant mars 1992, le gain en capital résultant de ce choix doit être réduit par la fraction du gain qui a été cumulé de mars 1992 à février 1994, puisque cette portion n'est pas admissible à l'exemption pour gain en capital. La partie admissible du gain en capital correspond donc à celle accumulée entre le 1^{er} janvier 1972 et le 28 février 1992.

Le PBR du bien sera le montant qui a été choisi comme produit d'aliénation, moins la portion non admissible du gain en capital. Le gain en capital final sera donc augmenté par le montant de la portion non admissible lorsque le bien sera vendu. Le contribuable ne doit donc pas inclure dans son revenu la portion non admissible; il devra le faire lorsqu'il l'aura vraiment aliéné.

Conséquences fiscales résultant de l'aliénation réputée suite au choix de février 1994

Détermination du gain en capital

Aux fins de calculer le gain en capital résultant de l'aliénation réputée à la suite du choix de février 1994, le paragraphe *a* de l'article 15 de la LALI prévoit que le produit d'aliénation est égal à son coût en capital plus l'excédent, le cas échéant, du produit d'aliénation sur la juste valeur marchande du bien au jour de l'évaluation². Donc, dans l'hypothèse numéro 1, le gain en capital s'élève à 96 500 \$ (232 000 \$ - 135 500 \$) et dans l'hypothèse numéro 2, le gain en capital s'élève à 75 500 \$ (211 000 \$ - 135 500 \$).

Puisque le choix est effectué à l'égard d'un immeuble non admissible, le gain doit être réduit de la portion du gain accumulé de mars 1992 à février 1994³. Donc, dans l'hypothèse numéro 1, le gain en capital s'élève à 88 125 \$ et dans l'hypothèse numéro 2, le gain en capital s'élève à 68 947 \$.

² Produit d'aliénation modifié : $135\,500 \$ + (235\,500 \$ - \text{Hyp. 1 : } 138\,500 \$) = 232\,000 \$$
Hyp. 2 : $160\,500 \$ = 211\,000 \$$

³ Hypothèse 1 : $96\,500 \$ \times 23/265 = 8\,375 \$$
Hypothèse 2 : $75\,500 \$ \times 23/265 = 6\,553 \$$ (article 726.9.4 de la LI).

Ajustement au coût en capital en raison d'un choix excédentaire

Lorsqu'il y eu désignation d'un produit d'aliénation excédentaire dans le cadre du choix concernant un bien appartenant à un particulier le 22 février 1994, le coût en capital du bien ayant fait l'objet du choix doit être réduit en fonction de cet excédent⁴. Le coût en capital de l'immeuble à la suite de cet ajustement s'élève à 12 300 \$⁵. Les règles de la LALI n'ont pas d'effet à cet égard. Par ailleurs, puisqu'il s'agit d'un immeuble non admissible, des ajustements doivent également être apportés au coût en capital du bien⁶.

Ajustement au coût en capital aux fins du calcul du gain en capital à l'égard d'un bien détenu au 31 décembre 1971

Lorsque les conditions donnant ouverture à l'application de l'article 15 de la LALI et que l'aliénation du bien amortissable survient en raison du choix prévu à l'article 726.9.2 de la LI, le paragraphe *c* de l'article 15 de la LALI prévoit certains ajustements. Ces ajustements s'appliquent aux fins de la LI, à l'exception des articles 64, 78.4, 93 à 104, 130 et 130.1. Le sous-paragraphe 2 du sous-paragraphe *i* du paragraphe *c* de cet article prévoit que le contribuable est réputé avoir acquis de nouveau le bien à un coût en capital égal, lorsqu'il y a eu désignation d'un produit d'aliénation excédentaire au montant déterminé par ailleurs en vertu de l'article 726.9.2 de la LI, moins l'excédent de la juste valeur marchande du bien au jour de l'évaluation sur son coût en capital au moment de sa dernière acquisition antérieure au 1^{er} janvier 1972⁷. Il est à noter que le montant déterminé à l'article 726.9.2 de la LI a par ailleurs été ajusté en raison du fait qu'il s'agit d'un immeuble non admissible.

Les ajustements effectués en vertu de l'article 15 de la LALI, en raison du fait qu'il s'agit d'un immeuble détenu au 31 décembre 1971, font en sorte que le coût en capital du bien devienne négatif en ce qui concerne l'hypothèse numéro 2. Les ajustements prévus par le paragraphe *c* de l'article 15 de la LALI, lorsqu'un bien amortissable est détenu le 31 décembre 1971, ne font aucunement référence à une formule algébrique;

⁴ Sous-paragraphe ii du paragraphe *a* de l'article 726.9.2 de la LI.

⁵ Sous-paragraphe ii du paragraphe *a* de l'article 726.9.2 de la LI :

$$\begin{aligned} \text{Coût} &= \text{moindre du montant indiqué dans le choix :} && 235\,500 \$ \\ \text{ou} &&& \\ & - 118\,000 \$ - (235\,500 \$ - 129\,800 \$) = && \mathbf{12\,300 \$} \end{aligned}$$

⁶ Hypothèse 1 : 12 300 \$ - 8 375 \$ = 3 925 \$ (paragraphe *b* de l'article 726.9.4 de la LI).

Hypothèse 2 : 12 300 \$ - 6 553 \$ = 5 747 \$ (paragraphe *b* de l'article 726.9.4 de la LI).

⁷ Hypothèse 1 : 3 925 \$ - (138 000 \$ - 135 500 \$) = 1 425 \$.

Hypothèse 2 : 5 747 \$ - (160 000 \$ - 135 500 \$) = (18 753 \$).

on utilise plutôt le terme « moins » pour signifier une soustraction. Par conséquent, l'article 7.5 de la LI ne peut s'appliquer pour réputer que le montant négatif obtenu à la suite du calcul soit égal à zéro⁸. Si un calcul implique une soustraction et qu'il n'est pas effectué selon une formule algébrique, le résultat obtenu pourra tout de même être négatif lorsque le calcul est effectué dans un contexte technique⁹. En l'espèce, les calculs prévus à l'article 15 de la LALI ne sont pas effectués en vertu d'une formule algébrique, mais font tout de même partie d'un ensemble de mesures qui sont pour le moins techniques. C'est pourquoi, nous sommes d'avis que le résultat obtenu à la suite des ajustements prévus à cet article peut correspondre à un nombre négatif.

De plus, l'article 252 de la LI prévoit que le PBR d'un bien amortissable correspond à son coût en capital et aucun ajustement ne peut être fait au PBR d'un bien amortissable, en vertu des articles 255 et 257 de la LI. D'autre part, l'article 253 de la LI prévoit que le PBR ne peut en aucun cas être inférieur à zéro. Par conséquent, en vertu de l'article 261 de la LI, puisque les ajustements prévus à l'article 257 de la LI (0 \$) sont supérieurs au coût du bien (-18 753 \$) et aux ajustements prévus à l'article 255 de la LI (0 \$), cet excédent de 18 753 \$ est réputé être un gain en capital du contribuable pour l'année provenant de l'aliénation de ce bien. Suite à l'inclusion de ces sommes, le coût en capital est ramené à zéro.

Ajustement en vertu de l'article 99 de la LI aux fins du calcul de l'amortissement

Les ajustements prévus au paragraphe *c* de l'article 15 de la LI ne s'appliquent pas aux articles de la LI traitant de l'amortissement. Il faut donc s'en remettre aux dispositions législatives spécifiques à ce sujet, en l'occurrence l'article 99 de la LI.

En vertu du paragraphe *d.1.1* de l'article 99 de la LI, lorsqu'un contribuable est réputé, en vertu du paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 726.9.2 de la LI, avoir aliéné et acquis de nouveau un bien qui était, immédiatement avant l'aliénation, un bien amortissable, le contribuable est réputé avoir acquis le bien de lui-même et avoir eu, en acquérant ainsi le bien, un lien de dépendance avec lui-même. Par conséquent, les conséquences fiscales prévues au paragraphe *d.1* de l'article 99 de la LI s'appliquent.

Les ajustements apportés au coût en capital de l'immeuble ont pour effet que ce coût en capital pour l'auteur du transfert (135 500 \$) excède celui du cessionnaire qui est de 1 425 \$ en ce qui concerne l'hypothèse 1 et de 0 \$ en ce qui concerne l'hypothèse 2,

⁸ Le deuxième alinéa de l'article 1 de la LALI mentionne que les articles 2 à 21 de la LI s'appliquent à la LALI.

⁹ *Canterra Energy Ltd. c. The Queen*, 87 DTC 5019.

entraînant ainsi l'application du sous-paragraphe iii du paragraphe *d.1* de l'article 99 de la LI. L'application de ce sous-paragraphe fait en sorte que le coût en capital du bien pour le cessionnaire soit réputé correspondre au coût en capital du cédant immédiatement avant qu'il ne l'aliène, et l'excédent est réputé avoir été accordé à cette personne à titre de déduction pour amortissement au cours d'une année antérieure.

L'application du sous-paragraphe iii du paragraphe *d.1* de l'article 99 de la LI entraîne une récupération au moment du choix d'un montant de 14 075 \$¹⁰ en ce qui concerne l'hypothèse numéro 1 et de 15 500 \$ en ce qui concerne l'hypothèse numéro 2¹¹. Par la suite, la PNACC est égale à zéro. Il est à noter que puisque le montant de la PNACC est de zéro, suite aux ajustements effectués à la suite de l'application du sous-paragraphe iii du paragraphe *d.1* de l'article 99 de la LI, il ne peut être déduit aucun montant à titre d'amortissement, puisque l'article 130R1 du *Règlement sur les impôts* (R.R.Q., 1981, c. I-3, r.1), ci-après désigné « RI », prévoit que l'amortissement ne peut excéder un montant obtenu en appliquant le pourcentage déterminé à l'égard de cette catégorie à l'article 130R6 du RI à la PNACC des biens de la même catégorie à la fin de l'année d'imposition pour laquelle le contribuable réclame un tel amortissement.

Aliénation réelle du bien

Le sous-paragraphe ii du paragraphe *c* de l'article 15 de la LALI prévoit que pour l'application de cet article, le coût en capital du bien pour le contribuable après la nouvelle acquisition est réputé égal au coût en capital du bien pour lui avant cette nouvelle acquisition, et le contribuable est réputé avoir été propriétaire du bien continuellement depuis le 31 décembre 1971 jusqu'au moment postérieur au

¹⁰ Sous-paragraphe iii du paragraphe *d.1* de l'article 99 de la LI

PNACC avant la cristallisation :		120 000 \$
Moins : moindre : coût :	135 500 \$	
produit d'aliénation choisi :	232 000 \$	(135 500 \$)
Plus : acquisition (coût réputé (99(d.1)(iii) LI)) :		135 500 \$
Moins : amortissement censé pris : (135 500 \$ - 1 425 \$)		<u>(134 075 \$)</u>
PNACC à la suite de la cristallisation :		(14 075 \$)
¹¹ PNACC avant la cristallisation :		120 000 \$
Moins : moindre : coût :	135 500 \$	
produit d'aliénation choisi :	211 000 \$	(135 500 \$)
Plus : acquisition (coût réputé (99(d.1)(iii) LI)) :		135 500 \$
Moins : amortissement censé pris :		<u>(135 500 \$)</u>
PNACC à la suite de la cristallisation :		(15 500 \$)

en capital¹⁵. En revanche, le gain en capital doit être réduit du montant autrement inclus dans le revenu à titre de récupération¹⁶.

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

¹⁵ Aliénation du bien : hypothèse 1

Produit d'aliénation :	137 500 \$
Moins : coût à la suite des ajustements :	<u>1 425 \$</u>
Gain en capital :	136 075 \$

Aliénation du bien : hypothèse 2

Produit d'aliénation :	135 500 \$
Moins : coût à la suite des ajustements :	<u>0 \$</u>
Gain en capital :	135 500 \$

¹⁶ Article 233 de la LI.

Gain en capital

Hypothèse 1 :	136 075 \$
Moins : partie déjà incluse dans le revenu (article 233 de la LI) :	<u>135 500 \$</u>
Gain en capital à être inclus dans le revenu :	575 \$

Hypothèse 2 :	135 500 \$
Moins : partie déjà incluse dans le revenu (article 233 de la LI) :	<u>135 500 \$</u>
Gain en capital à être inclus dans le revenu :	0 \$