



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 30 MAI 2013

OBJET : **VENTE D'UN IMMEUBLE « EN PARTIE » – BIEN EN
IMMOBILISATION OU INVENTAIRE – CONVERSION
N/RÉF. : 12-016467-001**

La présente est pour faire suite à votre demande *****, dans laquelle vous désirez obtenir notre opinion concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard de la vente d'immeubles en copropriété divise ou indivise.

Faits

Vous nous soumettez quatre cas dont les faits sont les suivants :

Cas 1 – Société en commandite

Une société en commandite, ci-après désignée « SEC », est formée en juin 20X1.

Au cours des années 20X1 à 20X4, SEC a acquis plusieurs immeubles.

- Immeuble 1 ***** :
 - a. En juin 20X1, acquisition par SEC d'un immeuble multilogement *****;
 - b. En 20X5, revente de l'immeuble à une société (avec laquelle elle n'a aucun lien de dépendance apparent) et qu'elle revendra à la pièce entre 20X6 et 20X9.

– Immeuble 2 ***** :

- a. En janvier 20X2, acquisition par SEC, d'un immeuble multilogement *****;
- b. En octobre 20X4, vente en indivision par SEC d'un appartement de l'immeuble à un particulier (actionnaire et administrateur du commandité et commanditaire);
- c. à la suite de cette vente, SEC détient 94,43 % de l'immeuble;
- d. En 20X4, conclusion par SEC d'une convention d'indivision où il est prévu que :

« Nonobstant l'indivision, la comparante désire partager l'immeuble comme si elle créait une copropriété divise. La comparante établit donc ci-après les règles gouvernant la possession, la jouissance, l'entretien, l'administration et la gestion en commun de l'immeuble précédemment désigné et décrit. »
- e. les appartements sont rénovés et mis en vente au fur et à mesure où ils se libèrent ;
- f. le profit est déclaré par les commanditaires sous forme de gain en capital et les revenus de location sont toujours négatifs.

– Immeuble 3 ***** :

En 20X7, les mêmes commanditaires que SEC ont formé une nouvelle société en commandite, ci-après désignée « SEC2 ».

L'administrateur du commandité de SEC2 et du commandité de SEC est la même personne.

SEC2 fait l'acquisition d'un immeuble multilogement *****.

Plusieurs permis de construction/rénovation ont été émis et les ventes d'appartements ont débuté en février 20X9 à la suite de la signature de la convention d'indivision.

Les mêmes commanditaires sont également membres d'autres sociétés en commandite où le commandité diffère et l'identité de l'administrateur diffère aussi. L'objet de ces sociétés en commandite demeure le même : acquisition d'immeubles locatifs, location ou rénovation et revente.

L'un des commanditaires œuvre dans le domaine de la construction tandis qu'un autre est gestionnaire de plusieurs immeubles.

Questions

1. Concernant l'immeuble 2 ***** acquis en janvier 20X2 par SEC, vous nous demandez s'il est possible de conclure qu'il y eu en octobre 20X4 (moment où une première quote-part indivise a été vendue) conversion d'un bien en immobilisation en un bien en inventaire.
2. En ce qui concerne le projet en cours de SEC2, outre le fait qu'il puisse s'agir d'un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, ci-après désigné « PRACC », vous désirez savoir s'il pourrait s'agir d'une conversion d'un bien en immobilisation en un bien en inventaire.

Réponses

Remarques préliminaires

La copropriété est une modalité de la propriété¹. Une modalité du droit de propriété est « une manière d'être de ce droit »². L'article 1010 du CcQ définit la copropriété de la manière suivante :

« **1010.** La copropriété est la propriété que plusieurs personnes ont ensemble et concurremment sur un même bien, chacune d'elles étant investie, privativement, d'une quote-part du droit.

Elle est dite par indivision lorsque le droit de propriété ne s'accompagne pas d'une division matérielle du bien.

¹ Article 1009 du Code civil du Québec, ci-après désigné « CcQ ».

² Pierre-Claude LAFOND, *Précis de droit des biens*, 2^e éd., Montréal, Thémis, 2007, n° 216, p. 513.

Elle est dite divise lorsque le droit de propriété se répartit entre les copropriétaires par fractions comprenant chacune une partie privative, matériellement divisée, et une quote-part des parties communes. »

La conversion en copropriété divise d'un immeuble comportant au moins un logement au cours des dix dernières années exige une autorisation de la Régie du logement³. Cette autorisation est nécessaire, que le logement ait été loué, offert en location ou devenu vacant après une location, dans les dix ans précédant la demande d'autorisation⁴. De plus, la conversion est interdite dans l'agglomération de Montréal⁵.

Pour ces raisons, on fait de plus en plus appel à la copropriété indivise dans une structure juridique où les copropriétaires détiennent l'immeuble en indivision et où chacun d'eux se voit attribuer, par convention, l'usage exclusif d'un appartement, d'un espace de stationnement, et parfois d'autres espaces, tels balcon, casier de rangement, escalier vestibule, etc. L'objectif est d'établir une structure qui s'assimile le plus possible à la copropriété divise⁶. On parle alors d'une copropriété indivise organisée.

L'indivision ne naît pas par la signature d'une convention d'indivision. Elle résulte plutôt d'un contrat, d'une succession, d'un jugement ou de la loi. La convention d'indivision a plutôt pour objet d'organiser l'indivision. La convention d'indivision ne peut être signée par un propriétaire unique. Le propriétaire d'un immeuble qui prévoit en vendre des quotes-parts indivises peut préparer un projet de convention en vue d'y établir une indivision organisée. La convention est ensuite signée par le propriétaire et son premier acquéreur au même moment de la signature de l'acte d'aliénation d'une quote-part indivise de l'immeuble. Une fois publiée, cette convention d'indivision est opposable aux tiers⁷.

Cependant, dans le cadre de la copropriété indivise sur un immeuble, il existe une protection particulière pour les locataires. L'article 1958 du CcQ prévoit que le propriétaire d'une part indivise d'un immeuble ne peut reprendre aucun logement s'y trouvant, à moins qu'il n'y ait qu'un seul autre propriétaire et que ce dernier soit son conjoint. Ce droit au maintien dans les lieux s'applique tant aux personnes qui étaient locataires au moment où naît l'indivision qu'aux personnes qui deviennent locataires

³ Article 51 de la Loi sur la Régie du logement, (RLRQ, chapitre R-8.1), ci-après désignée « LRL ».

⁴ Article 1 de la LRL.

⁵ Article 51, al. 3 de la LRL.

⁶ GAGNON, Christine et Yves PAPINEAU. *La copropriété divise et la copropriété indivise organisée : étude comparative*. Dans Service de la formation continue du Barreau du Québec, Congrès annuel du Barreau du Québec (2006), Montréal, 2006, 465, 468.

⁷ Articles 1014, 2941 et 2973 à 2975 du CcQ.

pendant la durée de l'indivision. Il s'applique également, que l'indivision soit organisée ou non et qu'elle fasse l'objet de droits de jouissance exclusive ou non⁸.

Réponse à la question 1

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 tribunaux⁹ ont élaboré certains critères pour déterminer si une transaction constitue un PRACC.

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 aux fins de revente);
- c) la fréquence des transactions (plus les transactions sont fréquentes, plus il y a de chances 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?).

⁸ GAGNON, Christine. « La copropriété indivise et l'occupation divise de l'immeuble », (2003), 1 C.P. du N., 257 à la p. 275.

⁹ *Happy Valley Farms Ltd v. The Queen*, 86 DTC 6421, FC-TD.

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 tête¹⁰.

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 devoir le conserver¹¹.

Ces critères ont été repris dans le bulletin d'interprétation IT-459 *Projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial*¹².

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 personnes, 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 investissement¹³.

Par ailleurs, 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, le paragraphe 13 du bulletin d'interprétation IT-218R prévoit que lorsqu'un immeuble résidentiel à logements multiples est détenu par un propriétaire au titre de bien en immobilisation et qu'une demande d'autorisation de modification de titre selon un régime de titres de sections d'étages est adressée à l'autorité compétente, il sera réputé avoir été converti en un bien figurant dans un inventaire au moment où la demande d'autorisation a été faite, pourvu que le propriétaire effectue réellement la vente des unités en question. Dans un tel cas, aucun changement d'usage ne survient lorsque l'immeuble, qui était une immobilisation pour le contribuable préalablement

¹⁰ *Isaaks v. The Queen*, [2001] DTC 645 (TCC) 2003 DTC 5494 (FCA).

¹¹ *Racine v. MNR*, 65 DTC 5098 (ECC).

¹² 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, ci-après désigné « ARC », dans le bulletin d'interprétation IT-459 (8 septembre 1980).

¹³ 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, les terres agricoles et les terres transmises par décès et la conversion de biens immeuble 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.

utilisée pour gagner un revenu d'entreprise ou de bien, fait l'objet d'une conversion en bien figurant dans un inventaire. De plus, la conversion, comme telle, n'entraîne pas une aliénation au sens donné à ce terme par l'article 248 de la LI. Cependant, les gains ou les pertes cumulés à l'égard de l'immeuble jusqu'au moment de la conversion sont calculés en tenant compte d'une aliénation théorique de l'immeuble au moment de la conversion. Ces gains et pertes en capital doivent être déclarés comme tels au moment de l'aliénation réelle des unités. Le montant de tout revenu ou perte provenant de la vente des unités de condos doit être déterminé en tenant compte du fait que la valeur initiale correspond à la juste valeur marchande au moment de la conversion.

Lorsqu'il s'agit d'un bien amortissable converti en un bien figurant dans un inventaire aucune déduction pour amortissement ne peut être demandée pour l'année d'imposition au cours de laquelle la conversion a eu lieu et aucune déduction ne peut être prise par la suite. Un solde de la partie non amortie du coût en capital continue d'être affiché dans la catégorie pertinente de l'annexe B du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre. I-3, r. 1) jusqu'au moment de l'aliénation réelle du bien. À ce moment, il sera crédité à cette catégorie d'amortissement le moindre du coût du bien et de la juste valeur marchande au moment de la conversion du bien en un bien figurant dans un inventaire¹⁴.

Comme il est mentionné dans nos remarques préliminaires, la copropriété indivise organisée est devenue une solution de rechange dans les cas où il est interdit de procéder à la conversion d'un immeuble en copropriété divise (condos). Au final, le résultat est similaire et nous sommes d'avis que nous pourrions y appliquer les mêmes conséquences fiscales que celles applicables à la conversion d'immeubles en copropriété divise (condos)¹⁵. Ainsi, nous pourrions considérer qu'il y a eu conversion d'une immobilisation en bien figurant à l'inventaire au moment de la vente de la première unité et de la signature de la convention d'indivision.

En ce qui concerne l'immeuble 2 *****, SEC devait procéder par la copropriété indivise organisée pour arriver au même résultat que la copropriété divise puisque la conversion est interdite à *****. Cependant, la copropriété indivise organisée implique également le droit au maintien dans les lieux loués pour les locataires. Comme le ***** était loué au moment de son acquisition, SEC était dans l'obligation de continuer à louer ses logements aux locataires en raison du droit au maintien dans les lieux loués prévu à l'article 1958 du CcQ. Pour ces raisons, il serait raisonnable de conclure que l'immeuble a continué à être loué à la suite de l'acquisition de l'immeuble par SEC en raison de l'obligation de maintenir les locataires dans les lieux loués, plutôt que dans l'intention de détenir l'immeuble au titre d'un bien en immobilisation pour en tirer du revenu de bien. De plus, le fait qu'aussitôt qu'un logement était libéré, il était rénové et

¹⁴ ARC, Bulletin d'interprétation IT-218R, par. 15 à 19 et Revenu Québec, Lettre d'interprétation 06-0105921 (24 juillet 2007).

¹⁵ ARC, Bulletin d'interprétation IT-218R, par. 13.

puis vendu, nous porte à croire que l'intention de SEC était, dès son acquisition, de vendre l'immeuble à la pièce et que c'est uniquement à cause des restrictions légales qu'il a continué à être loué à la suite de son acquisition par SEC.

La nature du bien, la durée de détention¹⁶ et la conduite du contribuable¹⁷ nous conduisent également dans ce sens. Dans ces circonstances, il serait raisonnable de conclure que l'immeuble n'a pas fait l'objet d'une conversion puisque, dès son acquisition, il avait été acquis aux fins de revente et tout gain provenant de la vente de l'immeuble devrait être considéré comme étant un revenu provenant d'une entreprise¹⁸.

Réponse à la question 2

Nous vous référons aux commentaires énoncés à la question 1.

Cas 2 – Société en participation

1. En 19X5, une société et quelques particuliers (dont 2 sont actionnaires de la société) ont fait l'acquisition d'un immeuble semi-commercial situé *****.
2. Au rez-de-chaussée de l'immeuble, on retrouve une boutique et un atelier de fabrication ainsi que les bureaux administratifs de la société.
3. Les étages supérieurs sont destinés à la location résidentielle.
4. Au fil des années, 2 des ***** particuliers se sont faits racheter leurs parts dans l'immeuble par des personnes liées aux autres propriétaires.
5. En 20X1, la société a cédé à ses 2 actionnaires sa participation dans l'immeuble et, en 20X5, le dernier partenaire « non membre » de la famille a cédé aux enfants des actionnaires sa participation, dont l'un est un courtier immobilier.
6. En avril 20X6, les partenaires (tous membres de la même famille) signent une convention d'indivision, laquelle précise que :

« Nonobstant l'indivision, la comparante désire partager l'immeuble comme si elle créait une copropriété divise. La comparante établit donc

¹⁶ Acquisition en 20X3 et début de la vente des appartements en 20X5.

¹⁷ SEC a acquis et revendu d'autres immeubles multilogements.

¹⁸ ARC, Bulletin d'interprétation IT-218R.

ci-après les règles gouvernant la possession, la jouissance, l'entretien, l'administration et la gestion en commun de l'immeuble précédemment désigné et décrit. »

7. La convention d'indivision précise également que l'un des objectifs futurs de la convention pourrait consister en la conversion éventuelle du mode de propriété actuel de l'immeuble en une copropriété divise telle que définie par le CcQ.
8. Également en avril 20X6, la ville délivre un permis de rénovation pour le remplacement des ***** fenêtres du bâtiment.
9. En décembre 20X6, ***** appartements sont vendus à des tiers non liés. Tous s'engagent à respecter la convention d'indivision signée au mois d'avril précédent.
10. Au cours des années suivantes, les appartements sont mis en vente au fur et à mesure qu'ils se libèrent.
11. En 20X8, les conjoints de 2 des partenaires se joignent au groupe, partageant la participation de leur conjoint (acte de cession/donation de 50 % de leur participation respective).
12. L'administration de l'immeuble est séparée : d'une part, la location et, d'autre part, la copropriété. Depuis le début de la vente des appartements, les partenaires déclarent le revenu provenant de la vente des appartements sous forme de gain en capital.

Question

Vous nous demandez s'il est possible de conclure qu'il y a eu en avril 20X6 conversion d'un bien en immobilisation en un bien en inventaire.

Réponse

Compte tenu de nos commentaires formulés à l'égard du Cas 1, nous sommes d'avis qu'au moment de la signature de la convention d'indivision en 20X6, l'immeuble a fait l'objet d'une conversion partielle en bien figurant à un inventaire et que la vente subséquente des parties indivises devrait donner lieu à un revenu d'entreprise et non à

un gain en capital en prenant en considération l'aliénation théorique survenue au moment de la conversion¹⁹.

Cas 3 – Individu

1. Le particulier était un employé ***** jusqu'en 20X7, année où il aurait reçu une allocation de retraite. Des membres de sa famille sont courtiers en immobilier.
2. En 20X0, le particulier a acquis un immeuble locatif (triplex) situé ***** (Immeuble 1). Il en a acquis également trois autres (20X1, 20X2 et 20X4) (Immeuble 2, Immeuble 3 et Immeuble 4).
3. Le conjoint du particulier occupe lui aussi un poste de direction pour *****.
4. En 20X6, il a vendu le triplex acquis en 20X1. La même année (20X6), il a vendu 2 des 3 appartements situés dans le premier triplex (celui acquis en 20X0) : ces 2 ventes ont été signées le même jour, de même que la convention d'indivision. Le 3^e appartement (sa résidence principale) est vendu en 20X7, après qu'il ait fait l'acquisition d'un nouvel immeuble (duplex qu'il habite toujours).
5. En 20X7, il a aliéné « à la pièce » le triplex acquis en 20X4. La même année, son conjoint a acquis un triplex (Immeuble 5) qu'il a revendu « à la pièce » en octobre 20X7. Ces deux ventes ainsi que la vente de la résidence principale ont été faites en faveur du même acheteur. Aucune convention d'indivision n'a été publiée contre l'immeuble.
6. En 20X8, le particulier a acquis un nouveau duplex ***** (Immeuble 6) qu'il a revendu « à la pièce » moins d'un an plus tard (avril et juillet 20X9); une convention d'indivision est également signée ***** et publiée au Registre foncier.
7. En 20X9, son conjoint a acquis un triplex ***** (Immeuble 7) qui a été revendu « à la pièce » en 20X10 (2 sur 3) et 20X11 (le dernier). Une convention d'indivision a également été signée en mai 20X10. Le délai un peu plus long vient du fait que des locataires occupaient les lieux au moment de l'acquisition en 20X9.
8. En 20X10, le particulier a fait l'acquisition de 3 immeubles : un duplex (qui a été revendu en octobre 20X11 tel quel, après rénovations) (Immeuble 8) un

¹⁹ *Dorothy May Hughes v. The Queen*, 84 DTC 6110 (FCTD) et *Camille Villeneuve v. The Queen*, 96 DTC 1165 (TCC) et 97 DTC 5435 (FCA).

triplex (Immeuble 9) et un « 5plex » (Immeuble 10) (qui ont été revendus « à la pièce » ; tous les appartements du triplex sont vendus en 20X11 alors qu'il en resterait 2 à vendre dans le « 5plex »). De plus, il a aliéné le triplex acquis en 20X2 : 2 appartements sont vendus en décembre 20X10 et le dernier, en janvier 20X11.

9. En 20X12, un immeuble (Immeuble 11) qui avait été acquis par le particulier en 20X11 a été « vendu » à sa société. C'est cette dernière qui effectuera les ventes « à la pièce ». La société du particulier, constituée en 20X10, a aussi été active sur le marché immobilier. Elle a acquis des immeubles qu'elle a rénovés et revendus. Depuis juillet 20X10, la société est détentrice d'une licence d'entrepreneur de la Régie du bâtiment du Québec, dont le particulier est le répondant.

Questions

1. En ce qui concerne la vente des Immeubles 1, 3, 4, 5, 6, 9 et 10, vous nous demandez s'il est possible de conclure qu'il y a eu conversion de biens en immobilisation en biens en inventaire.
2. Compte tenu du nombre élevé de transactions et des faits présentés, pourrait-on conclure que les Immeubles 5 à 11 constituent des biens en inventaire et que le contribuable et son conjoint exploitent une entreprise?
3. Globalement, à l'égard des années prescrites, à la lumière des faits soumis, dans ce type de situation (PRACC ou conversion), vous désirez savoir s'il est possible d'émettre des avis de nouvelle cotisation sous prétexte d'une fausse représentation par incurie.

Réponses

Réponse à la question 1

Comme il est mentionné plus haut dans nos remarques préliminaires, la détermination de la nature du gain provenant de l'aliénation d'un bien immeuble comme étant un revenu provenant d'une entreprise ou un gain en capital doit être analysée en fonction des faits et circonstances qui lui sont propres.

Par ailleurs, comme nous l'avons déjà mentionné, la conversion en indivision organisée pourrait être assimilée à la conversion en copropriété divise et nous pourrions y appliquer les mêmes conséquences fiscales.

Cependant, il y aurait lieu de déterminer si les immeubles ont été détenus dans un but d'en tirer un revenu de location pour ensuite faire l'objet d'une conversion en bien en inventaire au moment de la conversion en propriété indivise organisée ou s'ils doivent plutôt être considérés comme étant des biens en inventaire dès leur acquisition. Si les faits peuvent démontrer que l'intention initiale des contribuables au moment de l'acquisition de chacun des immeubles était de les revendre (en entier ou à la pièce), ils pourraient être considérés comme étant des biens en inventaire dès leur acquisition et leur revente donnerait lieu à un revenu d'entreprise. De plus, la fréquence des transactions, la période de détention des immeubles, les connaissances qu'ils peuvent avoir du milieu²⁰, le fait que le contribuable et son conjoint soient actifs dans le milieu de l'immobilier, le fait que le contribuable est actionnaire d'une société active dans le marché de l'immobilier, sont tous des indices qui tendent à démontrer que le contribuable et son conjoint détenaient des immeubles aux fins de revente plutôt que dans un but d'en tirer un revenu de bien.

Réponse à la question 2

Nous vous référons aux commentaires émis à l'égard de la question précédente.

Réponse à la question 3 (cette question a été analysée par la Direction de l'interprétation relative aux mandataires et aux fiducies)

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)*²¹ sont régulièrement cités par la jurisprudence québécoise et se lisent comme suit :

²⁰ Les parents du contribuable sont des courtiers en immobilier.

²¹ [2003] R.D.F.Q. 123 (C.Q.).

« [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];
- 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] 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)*²², 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. »

Par ailleurs, le libellé²³ 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, c. 1, 5^e suppl.). Ainsi, les principes dégagés par l'importante jurisprudence fédérale en cette matière sont régulièrement appliqués par nos tribunaux²⁴.

Dans la cause *Palardy v. The Queen*²⁵, 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* [note omise]. 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.

²² 2011 QCCQ 3705.

²³ Notamment dans les versions anglaises, la loi québécoise emploie le mot « *negligence* » alors que la loi fédérale emploie le mot « *neglect* ».

²⁴ À titre d'exemple, citons *Hovington c. Québec (Sous-ministre du revenu)*, 2004 QCCQ 41315.

²⁵ 2011 DTC 1112 (CCD).

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 [note omise].

[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* [note omise] 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. Mme 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* [note omise], 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* [note omise], 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. »

Compte tenu de la jurisprudence mentionnée ci-dessus, nous croyons que Revenu Québec pourrait être désavantagé dans sa preuve voulant que le contribuable ait fait une fausse représentation des faits par incurie, puisque ce dernier a déclaré ses transactions

auprès de Revenu Québec, mais les a traitées à titre de gain en capital plutôt que comme du revenu d'entreprise.

Toutefois, les éléments de réponse à la question 1 (comme la fréquence des transactions, la courte période de détention des immeubles et la connaissance et l'expérience du secteur immobilier) pourraient être à l'avantage de Revenu Québec pour faire une telle preuve. Rappelons aussi que l'incurie ne nécessite pas une preuve d'intention ; il suffit que la représentation soit fautive, même si elle a été faite de bonne foi²⁶.

Il appartient donc à votre Direction d'apprécier tous les éléments factuels du dossier selon les faits soumis par le contribuable afin de pouvoir conclure s'il y a présence d'incurie ou non.

Cas 4 – Société en nom collectif

Une société en nom collectif (SENC) est formée dans le but d'acquérir des immeubles à revenus (investissement à long terme). L'apport de chaque associé est fait en argent, lequel servira à la mise de fonds pour l'acquisition du premier immeuble. La location n'est pas de tout repos alors, après 3 ans, ils décident d'un commun accord de se départir des immeubles que la SENC a acquis. Un des associés exerce la profession d'agent d'immeuble et suggère à ses associés de vendre les immeubles « à la pièce », question de rentabiliser leur investissement. Les autres associés n'ont aucune connaissance du marché immobilier et font confiance à leur partenaire. La municipalité où se situe l'immeuble autorise la conversion d'immeuble locatif en copropriété divisée, à condition que le taux de vacance des logements résidentiels soit de 4 %. Notre SENC a acquis tous ses immeubles dans la même localité.

En 20X1, l'associé désigné présente une demande d'autorisation de conversion à l'autorité concernée et cette dernière accepte le projet. Toutes les formalités sont respectées et expédiées en un temps record. La déclaration de copropriété est publiée et les ventes commencent. Les ***** logements convertis en condos se vendent très bien. Devant un tel succès, la SENC décide de poursuivre son projet. Cette année-là, en 20X2, les associés déclarent le produit net des ventes d'immeubles sous forme de gain en capital.

En 20X2, les mêmes procédures sont entamées, mais, en raison de la diminution du taux de vacance, l'autorisation de convertir est refusée. Qu'à cela ne tienne, l'associé désigné informe ses partenaires que le projet pourra quand même se faire et que la vente des appartements se fera « en indivision ». Il leur explique qu'ils vont vendre une

²⁶ *MNR c. Taylor*, 61 DTC 1139.

« participation » dans l'immeuble et, avec ce nouveau propriétaire, ils vont signer une convention d'indivision. Il leur mentionne que, une fois toutes les participations vendues, les indivisaires pourront demander la division de la propriété, sans problème.

La vente des appartements s'est échelonnée sur 12 mois, chevauchant les années civiles 20X3 et 20X4. Le profit résultant de ces ventes a été déclaré sous forme de gain en capital pour les 2 années.

Question

Vous nous demandez si les faits relatifs à une telle situation sont suffisants pour vous permettre de conclure qu'il y a eu une conversion en 20X2 malgré que l'immeuble soit légalement resté dans l'indivision.

Réponse

Tel qu'il est mentionné plus haut dans notre réponse au Cas 2, nous sommes d'avis qu'il serait raisonnable de conclure qu'il y a eu conversion de l'immeuble détenu à titre de bien en immobilisation à un bien figurant à l'inventaire au moment de la vente de la première unité et de la signature de la convention d'indivision²⁷.

Par ailleurs, bien qu'au départ les faits nous portent à croire que les associés aient eu l'intention principale d'acquérir les immeubles dans un but de détention en vue de la location, il se peut qu'ils aient eu une intention secondaire de les revendre dans le cas où l'intention première ne puisse être réalisée; auquel cas l'immeuble a toujours été un bien en inventaire et sa revente génère du revenu d'entreprise. Dans une telle situation, les règles concernant la conversion d'une immobilisation en bien figurant à un inventaire ne s'appliqueraient pas, puisque les immeubles seraient considérés comme étant détenus aux fins de revente dès leur acquisition. Pour considérer qu'il y avait une intention secondaire, il doit être démontré que les associés avaient, au moment de l'acquisition, dans leur esprit, la possibilité de revendre comme motif qui les a poussés à faire cette acquisition. En d'autres termes, ils devaient avoir dans leur esprit que si certaines circonstances survenaient, ils avaient espoir de pouvoir revendre à profit les immeubles. Cette intention secondaire est basée sur des inférences découlant des circonstances qui entourent la transaction plutôt que d'une preuve directe de ce que les acquéreurs avaient en tête²⁸.

²⁷ ARC, Interprétation technique 2011-0430411E5 (28 mars 2012) (CCH, Tax Window Files).

²⁸ *Racine et al v. MNR*, 65 DTC 5098 (Ex. C)

Question additionnelle

Dans la situation où un contribuable ou des associés vendent leurs actions ou leurs participations au lieu de l'immeuble lui-même (immeuble détenu dans le cadre d'un PRACC ou à titre d'inventaire par la société ou de la société de personnes), vous désirez savoir si vous pourriez considérer ces biens (actions ou participations) comme des biens en inventaire.

Réponse

La jurisprudence²⁹ ainsi que le bulletin d'interprétation IT-218R, au paragraphe 9, précisent que lorsque la vente d'actions d'une société n'est qu'un autre moyen de réaliser des profits sur la vente de biens immeubles, les profits qui en découlent sont traités de la même manière que s'il y avait eu vente des biens immeubles eux-mêmes.

²⁹ *Von Realty Ltd v. The Queen*, 2011 DTC 1264 (TCC); *Skerrett v MNR*, 91 DTC 1330 (TCC); *Dumas v. MNR* 89 DTC 5004 (FCC-TD); *Cull v. The Queen*, 87 DTC 5322 (FCC-TD); *MNR v Freud* 68 DTC 5279 (SCC); *Fraser v. MNR* 64 DTC (SCC).