



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES
ET AUX FIDUCIES

DATE : LE 28 SEPTEMBRE 2017

OBJET : **FIDUCIE RÉPUTÉE – LIQUIDATEURS ET HÉRITIERS NON-RÉSIDENTS**
N/📁 : **17-037426-001**

La présente est pour faire suite à votre demande ***** dans laquelle vous nous demandez notre opinion concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », à l'égard d'une fiducie réputée selon l'article 7.9 de la LI, dont les bénéficiaires ne résident pas au Canada.

FAITS

Vous nous exposez les faits suivants :

- Une personne qui réside au Québec décède en ***** 1999.
- La personne lègue l'usufruit de ses immeubles à son meilleur ami, et la nue-propriété en parts égales entre les quatre enfants de cet ami.
- L'usufruitier, qui est également le liquidateur de la succession, et les nus-propriétaires sont non-résidents du Canada.
- Le ***** 2000, un des immeubles situés au Québec a fait l'objet d'une déclaration de transmission aux nus-propriétaires, mais le liquidateur en a conservé la saisine.

-
- Le ***** 2005, un des nus-proprétaires est décédé et sa quote-part dans l'immeuble ayant fait l'objet de la déclaration de transmission a été dévolue en parts égales aux trois autres nus-proprétaires.
 - Le liquidateur conserve la saisine de cet immeuble et produit une déclaration de revenus au fédéral pour s'imposer sur les revenus provenant de la location de l'immeuble.

Questions

Vous désirez avoir notre opinion en ce qui concerne les questions suivantes :

1. Est-ce qu'une succession constitue une fiducie testamentaire?
2. Quel est l'impact fiscal découlant du décès du particulier en 1999 et du transfert de l'immeuble?
3. Quel est l'impact fiscal découlant du décès de la nue-proprétaire en 2005?
4. Le fait que l'usufruitier et les nus-proprétaires soient des non-résidents du Canada entraîne-t-il des conséquences fiscales particulières?

Opinion

1. Est-ce qu'une succession constitue une fiducie testamentaire?

L'article 677 de la LI mentionne qu'une fiducie testamentaire, dans une année d'imposition, signifie une fiducie qui débute au décès d'un particulier et en raison de son décès. De son côté, le premier alinéa de l'article 646 de la LI mentionne qu'une succession est désignée par l'expression « fiducie » dans la LI. Par conséquent, puisqu'une succession débute au décès d'un particulier¹, et qu'une succession est désignée comme une fiducie, une succession constitue une fiducie testamentaire pour l'application de la LI.

¹ L'article 613 du Code civil du Québec, ci-après désigné « CCQ », mentionne que la succession d'une personne s'ouvre par son décès.

2. Quel est l'impact fiscal découlant du décès du particulier en 1999 et du transfert des immeubles?

L'article 436 de la LI prévoit qu'un particulier décédé est réputé, immédiatement avant son décès, avoir aliéné chaque immobilisation dont il était propriétaire et en avoir reçu un produit de l'aliénation égal à sa juste valeur marchande (JVM) immédiatement avant le décès, et la personne qui acquiert l'immobilisation en raison du décès est réputée l'avoir acquise au moment du décès à un coût égal à sa JVM immédiatement avant le décès². Par conséquent, les immeubles sont réputés avoir été aliénés par le particulier décédé immédiatement avant son décès et un gain en capital ou une perte en capital, selon le cas, est réputé avoir été réalisé par le particulier décédé à ce moment.

Dans le cas présent, les immeubles ont fait l'objet d'un legs en usufruit. Au plan fiscal, l'article 7.9 de la LI prévoit qu'un usufruit créé par testament est réputé être une fiducie créée par testament et le bien faisant l'objet de l'usufruit est réputé avoir été transféré à la fiducie au décès du testateur et être détenu en fiducie tout au long de la période au cours de laquelle il est sujet à l'usufruit. Puisque le meilleur ami de la personne décédée est l'usufruitier et ses enfants les nus-propriétaires, cet ami est considéré comme détenteur d'une participation au revenu de la fiducie réputée et ses enfants sont considérés comme détenteurs d'une participation au capital de la fiducie.

3. Quel est l'impact fiscal découlant du décès de la nue-propriétaire en 2005?

Au moment du décès de la nue-propriétaire, cette dernière est réputée avoir aliéné sa participation au capital de la fiducie réputée en faveur des trois autres nus-propriétaires³. Tel que mentionné ci-dessus, l'article 436 de la LI s'applique pour faire en sorte que la nue-propriétaire soit réputée aliéner sa participation au capital pour un produit de l'aliénation égal à sa JVM immédiatement avant le décès, et les trois autres nus-propriétaires sont réputés avoir acquis cette participation à un coût égal à sa JVM immédiatement avant le décès.

² Le roulement prévu à l'article 440 de la LI ne peut ici être appliqué puisque les conditions pour en bénéficier ne sont pas remplies.

³ Selon les informations fournies, la personne est décédée sans testament, sans conjoint et sans enfant. De plus, les parents de la personne décédée ont renoncé purement et simplement à leurs parts dans sa succession. Les droits dans la succession de la personne décédée auraient ainsi été dévolus en parts égales entre ses trois frères et sœurs. Cependant, cette dernière information ne peut être validée, compte tenu que la succession de la nue-propriétaire décédée est régie par les lois *****.

Dans le cas présent, la JVM de la participation au capital du bénéficiaire décédé correspond à un quart de la JVM de l'ensemble des biens de la fiducie réputée immédiatement avant son décès.

L'article 26 de la LI prévoit qu'un particulier qui n'a résidé au Canada à aucun moment d'une année d'imposition et qui a aliéné un bien québécois imposable au cours de cette année doit payer un impôt sur son revenu gagné au Québec, tel que déterminé par l'article 1089 de la LI. Le paragraphe *c* de l'article 1094 de la LI prévoit qu'une participation au capital d'une fiducie constitue un bien québécois imposable lorsque plus de 50 % de la JVM de la participation découle directement ou indirectement de biens immeubles situés au Québec. Cependant, le paragraphe *c* de l'article 1089 de la LI fait en sorte que le gain en capital imposable ou la perte en capital admissible résultant de l'aliénation d'une participation au capital d'une fiducie n'est pas inclus dans le revenu gagné au Québec d'un particulier. Par conséquent, aucun impôt ne sera payable à l'égard de l'aliénation de la participation au capital de la nue-propriétaire décédée.

4. Le fait que l'usufruitier et les nus-propriétaires soient des non-résidents du Canada entraîne-t-il des conséquences fiscales particulières?

Tel que mentionné, l'article 26 de la LI prévoit qu'un particulier, ce qui comprend une fiducie, qui n'a résidé au Canada à aucun moment d'une année d'imposition et qui, au cours de l'année d'imposition, a aliéné un bien québécois imposable, doit payer un impôt sur son revenu gagné au Québec, tel que déterminé par l'article 1089 de la LI. Le paragraphe *a* de l'article 1094 de la LI prévoit qu'un bien immeuble situé au Québec est un bien québécois imposable, tandis que le paragraphe *c* de cet article prévoit qu'une participation au revenu et une participation au capital d'une fiducie qui ne réside pas au Canada, lorsque plus de 50 % de la juste valeur marchande de la participation découle directement ou indirectement de biens immeubles situés au Québec, constituent des biens québécois imposables.

Lorsque l'usufruit prendra fin, il y aura extinction de la fiducie réputée et les biens seront attribués en pleine propriété aux nus-propriétaires. L'usufruitier sera alors réputé aliéner un bien québécois imposable puisqu'une participation au revenu d'une fiducie qui ne réside pas au Canada est un bien visé au paragraphe *c* de l'article 1094 de la LI. Cependant, vu que le deuxième alinéa de l'article 684 de la LI prévoit que l'aliénation d'une participation au revenu est réputée ne donner lieu à aucun gain ou perte en capital, aucun impôt ne sera payable à l'égard de l'aliénation de la participation au revenu de l'usufruitier.

De plus, même si la règle prévue au deuxième alinéa de l'article 684 de la LI n'existait pas, il n'y aurait aucun impact fiscal pour l'usufruitier compte tenu que le paragraphe *c* de l'article 1089 de la LI fait en sorte que le gain en capital imposable ou la perte en capital admissible résultant de l'aliénation d'une participation au revenu d'une fiducie qui ne réside pas au Canada n'est pas inclus dans le revenu gagné au Québec d'un particulier.

Dans le cas présent, la fiducie réputée est non-résidente du Canada. En effet, une fiducie réside à l'endroit où la gestion centrale et le contrôle de la fiducie sont exercés. Habituellement, la gestion et le contrôle d'une fiducie relèvent, selon le type de fiducie, du fiduciaire, du liquidateur, d'un administrateur, d'un héritier ou d'un autre représentant légal de la fiducie, et sont exercés par cette personne. Dans le cas d'un usufruit, le CCQ confère à l'usufruitier le contrôle des biens sur lesquels porte l'usufruit. Par conséquent, la fiducie réputée réside à l'endroit où réside l'usufruitier soit, dans le cas présent, ***** hors Canada. De plus, la fiducie n'est pas réputée résider au Canada au sens du paragraphe *a* de l'article 595 de la LI puisqu'elle ne compte ni contribuant résident, ni bénéficiaire résident⁴.

Ainsi, lorsque l'usufruit prendra fin, la fiducie réputée sera réputée avoir aliéné la totalité de ses immeubles pour un produit d'aliénation égal à leur coût indiqué à ce moment en vertu du paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 688 de la LI et les nus-proprétaires seront réputés les avoir acquis à un coût égal à ce même coût indiqué par l'application du paragraphe *b* du premier alinéa de l'article 688 de la LI pour le même montant. Habituellement, la fiducie ne réalise aucun gain ou perte en capital à la suite de cette attribution de bien.

Cependant, même si la fiducie ne réalise aucun gain ou perte en capital à la suite de cette attribution de bien, la fiducie réputée sera assujettie à l'obligation prévue à l'article 1099 de la LI de donner avis au ministre dans les dix jours suivant le moment de l'aliénation réputée. En effet, cette obligation s'applique puisqu'un immeuble est un bien québécois imposable visé au premier alinéa de l'article 1097 de la LI. Mentionnons que cet avis devra contenir les renseignements indiqués au second alinéa de l'article 1099 de la LI.

⁴ Pour se qualifier de fiducie réputée résidente, l'article 595 de la LI prévoit notamment qu'une fiducie doit avoir, à un moment donné d'une année, soit un contribuant résident, soit un bénéficiaire résident. Un contribuant résident est défini au premier alinéa de l'article 593 de la LI comme étant une personne qui, à ce moment, réside au Canada et est un contribuant de la fiducie. Puisque le seul contribuant de la fiducie est le particulier décédé, aucun contribuant de la fiducie ne se qualifie de contribuant résident. De même, le premier alinéa de l'article 593 de la LI prévoit notamment qu'un bénéficiaire résident doit résider au Canada. Puisque tous les bénéficiaires de la fiducie sont non-résidents du Canada, aucun bénéficiaire ne se qualifie de bénéficiaire résident.

Enfin, lorsque l'usufruit prendra fin, les nus-proprétaires seront réputés aliéner leur participation au capital de la fiducie réputée et en recevoir un produit de l'aliénation généralement égal à leur coût indiqué pour eux immédiatement avant ce moment, et ce, en vertu du paragraphe *c* du premier alinéa de l'article 688 de la LI. Habituellement, le nu-proprétaire ne réalise aucun gain ou perte en capital à la suite de l'aliénation de sa participation au capital. Cependant, si tel était le cas, le paragraphe *c* de l'article 1089 de la LI fait en sorte que le gain en capital imposable ou la perte en capital admissible résultant de l'aliénation d'une participation au capital d'une fiducie n'est pas inclus dans le revenu gagné au Québec d'un particulier. Par conséquent, aucun impôt ne sera payable à l'égard de l'aliénation de la participation au capital des nus-proprétaires.

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