



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 17 OCTOBRE 2018

OBJET : **ALIÉNATION RÉSIDENCE PRINCIPALE PAR LA SUCCESSION –
REPORT DE PERTE SELON L'ARTICLE 1054 DE LA LOI SUR LES
IMPÔTS**
N/RÉF. : 18-041874-001

La présente est en réponse à votre demande d'interprétation ***** relative à une demande par un représentant légal du report d'une perte en capital de la succession d'un montant total de ***** \$ (incluant les frais de vente) dans la déclaration de revenus (TP-1.D) de la dernière année d'imposition d'un particulier décédé conformément à l'article 1054 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

EXPOSÉ DES FAITS

1. Un particulier décédé avait une résidence principale d'une valeur de X \$ au moment de son décès.
2. Le particulier décédé est réputé, immédiatement avant son décès, avoir aliéné notamment sa résidence principale dont il était propriétaire et avoir reçu un produit de l'aliénation égale à sa juste valeur marchande (JVM).
3. Le gain en capital réalisé par le particulier décédé sur la résidence principale a été exempté en totalité en vertu de l'article 271 de la LI.
4. La JVM de la résidence principale aurait été estimée par un évaluateur agréé au moment du décès.
5. À la suite du décès, l'immeuble a été reçu par la succession et n'a pas changé de nature, ni servi de bien à usage personnel pendant le temps de détention par la succession.

-
6. Dans l'année suivant le décès, le représentant légal de la succession a vendu l'immeuble à une tierce personne non liée à un prix de vente inférieur de ***** \$ à la JVM estimée par un évaluateur agréé au moment du décès.
 7. L'aliénation de l'immeuble a généré des frais de vente pour ***** \$.
 8. L'aliénation de l'immeuble par le représentant légal a créé une perte en capital de ***** \$ (incluant les frais de vente) dont le report est demandé selon l'article 1054 de la LI.

QUESTION

Le report de la perte en capital doit-il être accordé tel que demandé dans les circonstances où une partie de cette perte provient d'une variation calculée de la JVM (***** \$)?

ANALYSE

L'article 436 de la LI prévoit que le 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 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 juste valeur marchande immédiatement avant le décès.

Ainsi, l'établissement de la JVM est primordial lors de l'application de l'article 436 de la LI.

L'expression JVM n'est pas définie dans la LI. Il faut donc se référer à la jurisprudence pour déterminer le sens à donner à cette expression. Ainsi, la JVM d'un bien représente le prix le plus élevé, exprimé en argent ou en valeur en argent, qui peut être obtenu sur un marché libre et sans restriction entre des parties bien renseignées, informées et prudentes agissant sans lien de dépendance, aucune des parties n'étant contrainte à transiger¹. À cet égard, il existe des pratiques reconnues pour déterminer la JVM d'un bien².

¹ *Henderson Estate and Bank of New York c. MRN*, 73 DTC 5471.

² Par exemple, la méthode du coût, la méthode de la comparaison et la méthode du revenu.

Dans le présent cas, la JVM de l'immeuble a été évaluée au moment du décès par un expert en évaluation. Cependant, une variation importante lors de la vente de l'immeuble à un tiers de ***** \$ moins d'un an après le décès, sans aucun motif justifiant cette réduction majeure, nous permet de nous interroger sur la validité de la méthode ou de l'approche utilisée par l'évaluateur pour déterminer la JVM de l'immeuble au moment du décès.

En effet, la JVM de l'immeuble lors de l'aliénation réputée avant le décès du particulier pourrait avoir été surestimée, car ce gain en capital est exempté en vertu de l'article 271 de la LI. Ce produit de l'aliénation réputé surestimé vient artificiellement augmenter le coût de l'immeuble pour la succession et créer une importante perte en capital lors de la seconde vente de l'immeuble par la succession. Cette perte artificiellement créée vient diminuer l'impôt au décès du particulier décédé. Ainsi, il est important d'examiner la méthode utilisée par l'évaluateur pour évaluer l'immeuble. Dans le cas où la méthode utilisée est déraisonnable, Revenu Québec pourrait ajuster la JVM de l'immeuble au moment du décès pour refléter la JVM réelle.

Par ailleurs, le paragraphe *c* de l'article 422 de la LI prévoit que l'aliénation d'un bien par un contribuable en faveur d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance moyennant une contrepartie inférieure à la JVM est réputée faite à la JVM au moment de l'aliénation. Selon les dispositions de l'article 18 de la LI, des personnes liées sont réputées avoir entre elles un lien de dépendance et la question de savoir si des personnes non liées entre elles ont, à un moment donné, un lien de dépendance est une question de fait.

La notion de lien de dépendance n'étant pas définie dans la LI, les tribunaux ont souvent été appelés à se prononcer sur l'existence ou non d'un lien de dépendance entre deux personnes non liées entre elles en raison des liens de sang, de mariage ou d'adoption, et les principaux critères qui ont été considérés à cette fin sont les suivants :

1. L'existence d'une même personne qui dirige les négociations de deux parties à une opération.
2. Le fait que les parties à une opération agissent de concert et n'ont pas d'intérêts distincts.
3. L'existence d'un contrôle *de facto* d'une société, soit le contrôle de fait³.

³ *Canada c. Remai*, 2009 DTC 5188, *Canada c. McLarty*, 2008 DTC 6354, *Peter Cundill & Associates Ltd. c. La Reine*, 91 DTC 5543.

Également, une opération où une partie ne fait qu'accommoder l'autre partie en vue d'obtenir un quelconque résultat fiscal peut constituer une situation où deux personnes ont un lien de dépendance entre elles parce qu'elles n'ont pas d'intérêts économiques distincts qui correspondent à une opération commerciale courante entre des parties qui agissent chacune en fonction de leurs propres intérêts⁴.

Dans la présente situation, le représentant légal de la succession a vendu, dans un court délai, l'immeuble à une tierce personne non liée à un prix de vente inférieure de ***** \$ de la JVM estimée par un évaluateur agréé au moment du décès. Ainsi, il est important de s'assurer qu'il n'y a pas de lien de dépendance factuel entre les parties lors de la vente où l'acheteur aurait agi à titre d'accommodateur afin que la succession obtienne une importante perte en capital.

Également, lors de la vente de l'immeuble par la succession à un tiers, un montant en argent non déclaré au contrat de vente et payé par le tiers au bénéfice de la succession pourrait expliquer cette réduction de la JVM de ***** \$ au contrat et la création artificielle d'une perte en capital pour la succession.

L'article 1054 de la LI permet au représentant légal d'un particulier décédé de faire un choix afin qu'une perte en capital que la succession du contribuable subit au cours de sa première année d'imposition soit considérée comme une perte en capital que le contribuable décédé a subie au cours de sa dernière année d'imposition, et non comme une telle perte subie par la succession.

Le montant qui peut être attribué au contribuable décédé est le moindre du montant du choix fait en vertu de l'alinéa *c* du paragraphe 6 de l'article 164 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)) et du montant de la perte en capital subie par la succession.

Les articles 1054 et 1055 de la LI prévoient, entre autres, le mécanisme par lequel une perte réalisée par une succession au cours de sa première année d'imposition peut être imputée à un contribuable décédé.

Le paragraphe *a* de l'article 1055 de la LI mentionne que, pour les fins de l'article 1054 de la LI, le bien aliéné doit être une immobilisation de la succession. Selon l'article 249 de la LI, une immobilisation désigne les biens amortissables du contribuable et ses autres biens dont l'aliénation entraînerait soit un gain ou une perte qui se qualifierait de gain ou de perte en capital.

⁴ Voir le paragraphe 1.41 du Folio de l'impôt sur le revenu S1-F5-C1 « Personnes liées et personnes sans lien de dépendance entres elles ».

Dans la présente situation, l'immeuble détenu par la succession n'est pas considéré comme un bien amortissable puisqu'aucune déduction pour amortissement n'a été réclamée à l'égard de ce bien et que l'immeuble n'a pas été acquis par la succession dans le but de gagner un revenu. L'immeuble constitue donc un bien autre qu'un bien amortissable.

L'article 288 de la LI prévoit que la perte attribuable à l'aliénation d'un bien d'usage personnel est inadmissible à titre de perte, sauf exception. Dans le cas présent, vous mentionnez que le bien n'a servi à aucun usage personnel pendant sa détention par la succession. Ainsi, nous présumons que l'immeuble détenu par la succession n'a jamais été habité par l'un ou l'autre des bénéficiaires de la succession. L'immeuble constitue donc un bien dont l'aliénation se traduit par la réalisation d'une perte ou d'un gain.

L'article 232 de la LI prévoit que l'aliénation d'un bien, autre que ceux mentionnés à cet article, entraîne la réalisation d'un gain ou d'une perte en capital. Puisque l'immeuble aliéné dans le cas présent par la succession n'est pas un bien spécifiquement mentionné à l'article 232 de la LI, la perte réalisée par suite de son aliénation peut donc être qualifiée de perte en capital, et l'immeuble constitue une immobilisation selon les termes de l'article 249 de la LI.

Selon les informations qui nous ont été fournies, le représentant légal du particulier décédé a aliéné l'immeuble au cours de la première année d'imposition de la succession. Ainsi, la perte en capital de ***** \$ (incluant les ***** \$ de frais de vente) réalisée par la succession, sous réserve de nos commentaires ci-dessus concernant la JVM de l'immeuble, la notion de lien de dépendance factuel et le produit d'aliénation réel de l'immeuble, pourra être attribuée au particulier décédé pour l'année d'imposition au cours de laquelle il est décédé, dans la mesure prévue à l'article 1054 de la LI.

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