



Québec, le 27 janvier 2021

Objet : Aliénation de parts indivises dans des immeubles –
Ex-conjoints – Provision pour gain en capital
N/Réf. : 20-050601-001

*****,

La présente fait suite à votre demande d'interprétation ***** concernant le traitement fiscal applicable à l'aliénation de parts indivises d'ex-conjoints dans des immeubles locatifs, en vertu de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

FAITS

- En XXX1, deux particuliers vivant en union de fait achètent, dans une proportion de 50 % chacun, un triplex.
- Ils établissent leur résidence principale dans un des logements et ils louent les deux autres logements.
- En XXX4, le couple se sépare. Monsieur continue à vivre dans le logement qui était occupé jusqu'alors par le couple.
- En XXX7, les ex-conjoints achètent un immeuble à cinq logements en indivision dans une proportion de 50 % chacun. Madame habite dès lors l'un des logements de l'immeuble.

- En XX11, les ex-conjoints concluent une entente de séparation de biens. Selon cette entente, chaque conjoint s'engage à administrer et à gérer seul l'immeuble dans lequel il habite et à assumer les dépenses qui y sont reliées.
- Aucun changement n'est apporté aux titres de propriété. Ainsi, chaque particulier demeure copropriétaire indivis des immeubles.
- En XX17, les ex-conjoints « s'échangent » leur part dans les immeubles, sans contrepartie en argent, afin que chacun soit seul propriétaire de l'immeuble dans lequel il habite et pour ainsi mettre fin à l'indivision.

QUESTION

1. Le transfert des parts indivises pouvait-il se faire par voie de roulement?
2. Dans la négative, est-ce que Revenu Québec considère, dans la situation donnée, que les ex-conjoints ont un lien de dépendance?
3. Est-ce que les contribuables pouvaient demander une provision pour gain en capital même si aucun échange d'argent n'a eu lieu entre eux?

OPINION

1- Les transferts des parts indivises pouvaient-ils se faire par voie de roulement?

En principe, lorsqu'un contribuable, à un moment donné, aliène un bien en faveur d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, l'aliénation du bien par le contribuable et son acquisition par cette personne sont réputées faites à la juste valeur marchande du bien à ce moment¹.

Une exception à ce principe est prévue à l'article 454 de la LI qui prévoit un roulement fiscal² automatique lorsqu'une immobilisation d'un particulier (autre qu'une fiducie) est transférée, à un moment quelconque, dans l'une des

¹ Art. 422 de la LI.

² De façon sommaire, un roulement permet le transfert d'une immobilisation sans impact fiscal immédiat, de sorte que le cédant est réputé avoir aliéné l'immobilisation pour un montant égal au prix de base rajusté de l'immobilisation pour lui immédiatement avant le transfert et le cessionnaire est réputé l'avoir alors acquise pour ce montant.

circonstances visées à l'article 454.1 de la LI, et, qu'au moment du transfert, le particulier et le cessionnaire résident au Canada. Le particulier peut faire le choix que cette immobilisation ne fasse pas l'objet d'un roulement fiscal³.

L'une des circonstances visées à l'article 454.1 de la LI est celle du transfert d'une immobilisation à un ex-conjoint du particulier, si ce transfert est effectué en règlement des droits découlant de leur mariage. En vertu du paragraphe *b* du premier alinéa de l'article 2.2.1 de la LI, toute référence dans cette loi et dans ses règlements au mariage doit se lire comme si une union de fait de deux particuliers dont l'un est le conjoint de l'autre en vertu du paragraphe *a* du premier alinéa de cet article 2.2.1 constituait un mariage⁴. Par conséquent, en vertu du paragraphe *b* du premier alinéa de l'article 2.2.1 de la LI et des articles 454 et 454.1 de la LI, des ex-conjoints de fait peuvent transférer entre eux des immobilisations par voie de roulement, notamment si ce transfert est effectué en règlement des droits découlant de leur union de fait.

En l'espèce, les faits qui ont été portés à notre attention nous portent à croire que le transfert des parts indivises des ex-conjoints dans les immeubles n'a pas été effectué en règlement des droits découlant d'une union de fait.

D'une part, l'union de fait ne génère, en soi, aucun droit⁵. Néanmoins, les ex-conjoints peuvent avoir conclu un contrat de vie commune ou une entente écrite de séparation. Ces contrats sont créateurs de droit. En l'espèce, les parties ont conclu une entente de séparation. Cette entente (qui ne nous a pas été transmise) déterminait, selon les faits portés à notre attention, la répartition des revenus et des charges des immeubles à logements. Notre compréhension est que l'entente de séparation ne prévoyait pas le transfert des parts indivises en règlement des droits découlant de l'union de fait.

D'autre part, plusieurs éléments consignés au dossier nous portent à croire que le transfert des parts indivises s'inscrit plutôt dans une relation d'affaires. En effet, le fait d'avoir conservé l'immeuble acquis pendant l'union de fait pendant plus de 13 ans après la séparation et le fait d'avoir acquis un second immeuble quelques années plus tard alors que les ex-conjoints étaient séparés tendent à démontrer que les immeubles ont été acquis et conservés en indivision à des fins d'affaires. À première vue, il s'agit donc d'une situation où des parties ont décidé de mettre fin à une relation d'affaires, donc à l'indivision, et non d'une situation où des immobilisations sont transférées entre ex-conjoints en règlement des droits découlant de leur union de fait.

³ Plus précisément, pour éviter un tel roulement fiscal, un choix valide doit être fait en vertu du paragraphe 1 de l'article 73 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)).

⁴ Sommairement, il s'agit d'une union de fait qui perdure depuis au moins un an ou dont les particuliers sont les parents d'un même enfant.

⁵ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 16-033933-001, « Transfert entre vifs – Ex-conjoints – Articles 454 et 454.1 de la Loi sur les impôts », 26 août 2016.

2- Dans la négative, est-ce que Revenu Québec considère, dans la situation donnée, que les ex-conjoints ont un lien de dépendance?

En vertu de l'article 18 de la LI, la question de savoir si des personnes non liées entre elles ont, à un moment donné, un lien de dépendance en est une de fait. En l'espèce, en raison du caractère succinct des faits qui ont été portés à notre attention, nous ne pouvons nous prononcer avec certitude sur la question à savoir si les parties avaient un lien de dépendance entre elles au moment des transferts. Toutefois, nous formulons des commentaires généraux qui, nous l'espérons, vous seront utiles.

La notion de lien de dépendance n'étant pas définie dans la loi, 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. Il ressort de la jurisprudence que les principaux critères qui ont été considérés sont les suivants⁶ :

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; et
3. l'existence d'un contrôle *de facto* d'une société, soit le contrôle de fait.

Il n'est pas nécessaire de satisfaire à chacun des critères et le poids d'un critère peut varier selon les faits⁷. De même, d'autres considérations peuvent être prises en compte⁸. La Cour suprême du Canada explique que les dispositions de la loi « relatives aux opérations entre des personnes ayant un lien de dépendance visent à empêcher que des opérations artificielles procurent des avantages fiscaux à ces personnes ou à l'une d'elles »⁹.

Essentiellement, les critères visent à déterminer s'il existe des intérêts économiques distincts entre les parties qui correspondent à une transaction commerciale courante. Une transaction où une partie ne fait qu'accommoder l'autre en vue d'obtenir un quelconque résultat fiscal peut constituer une situation où deux personnes ont un lien de dépendance entre elles¹⁰. Bien

⁶ *Peter Cundill and Associates Ltd. v. The Queen*, [1991] 1 C.T.C. 197 (C.F.), confirmée par [1991] 2 C.T.C. 221 (C.A.F.); *McNichol v. R.* [1997] 2 C.T.C. 2088, par. 16; *Canada c. McLarty*, 2008 CSC 26, par. 62.

⁷ *Canada c. Remai*, 2009 CAF 340, par. 32.

⁸ *Labow c. Canada*, 2011 CAF 305, par. 21.

⁹ *Canada c. McLarty*, 2008 CSC 26, par. 62.

¹⁰ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 18-041874-001, « Aliénation résidence principale par la succession – Report de perte selon l'article 1054 de la Loi sur les impôts », 17 octobre 2018.

qu'une transaction qui n'est pas effectuée à la juste valeur marchande puisse servir d'indice pour appuyer l'existence d'un lien de dépendance entre les parties¹¹, cet élément n'est pas déterminant en soi. Nous vous référons aux commentaires de l'Agence du revenu du Canada dans le Folio de l'impôt intitulé « Personnes liées et personnes sans lien de dépendance entre elles », auxquels nous souscrivons¹².

Par exemple, dans l'affaire *Pouliot*¹³, la Cour devait déterminer si des ex-conjoints avaient un lien de dépendance lorsque l'un d'eux avait vendu à l'autre des propriétés. Le tribunal a estimé que les contribuables n'avaient pas agi avec des intérêts distincts :

[24] Leurs témoignages nous révèlent par ailleurs deux personnes qui semblent rester en très bons termes malgré leur divorce. Ce qui s'explique d'autant par leur statut de parents des deux enfants nés de leur mariage. Contrairement à ce que prétend l'avocat fiscaliste dont le rapport daté du 9 janvier 2007 a été annexé à la requête introductive d'instance, Mme Pouliot ne peut pas être considérée par rapport aux trois transactions comme une personne poursuivant un intérêt pécuniaire indépendant de celui de Alain St-Hilaire. De l'avis du Tribunal, ces deux personnes, avant et après le divorce et depuis la faillite de Alain St-Hilaire, ont continué de gérer ensemble les affaires relatives au parc de maisons mobiles du Lac Saint-Charles.

Dans cette affaire, la Cour a conclu que les contribuables n'avaient pas été en mesure de renverser la présomption de validité dont bénéficiaient les avis de cotisation.

Bref, ce n'est qu'après examen de l'ensemble des circonstances entourant l'aliénation des parts indivises dans les immeubles qu'il sera possible de déterminer si les ex-conjoints avaient entre eux un lien de dépendance au moment de l'aliénation de telles parts.

3- Est-ce que les contribuables pouvaient demander une provision pour gain en capital même si aucun échange d'argent n'a eu lieu entre eux?

De façon sommaire, sous réserve de l'article 235 de la LI, le paragraphe *b* du premier alinéa de l'article 234 de la LI permet à un contribuable de réduire le gain en capital provenant de l'aliénation d'un bien

¹¹ *Godcharles c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCQ 2219, par. 88.

¹² Agence du revenu du Canada, Folio de l'impôt sur le revenu S1-F5-C1, « Personnes liées et personnes sans lien de dépendance entre elles », 9 juin 2015.

¹³ *Pouliot c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2008 QCCQ 6140.

- 6 -

lorsqu'une partie du produit de l'aliénation du bien est payable au contribuable après la fin de l'année d'imposition. La provision ainsi permise est restreinte de façon à imposer le gain en capital résultant d'une aliénation sur une période maximale de cinq ans.

Puisqu'en l'espèce, aucune partie du produit de l'aliénation n'était payable lors d'une année postérieure, les parties ne pouvaient demander aucune provision à l'égard du gain en capital.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises