



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 18 JUILLET 2013

OBJET : **ALIÉNATION D'UNE RÉSIDENCE PRINCIPALE – PORTION HABITÉE
PAR UN ENFANT OU UN PARENT
N/RÉF. : 12-016195-001**

La présente est pour faire suite à votre demande datée du *****, 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 l'exemption pour résidence principale à la suite de la vente d'une maison dans divers contextes.

Faits

Dans le cadre de *****, vous vous questionnez quant à l'application de l'exemption pour résidence principale, particulièrement lorsqu'il y a changement partiel d'usage lors de la transformation de la résidence unifamiliale afin d'y accueillir gratuitement un enfant ou un parent. La transformation peut prendre plusieurs formes et l'ampleur des travaux varie d'un cas à l'autre.

Vous nous soumettez les exemples suivants :

1. Le propriétaire d'un immeuble résidentiel de type bungalow ajoute une chambre dans son sous-sol pour y héberger gratuitement son enfant et son copain.
2. Le propriétaire d'un immeuble résidentiel de type bungalow ajoute une chambre et une salle de bains dans son sous-sol pour y héberger gratuitement son enfant et son copain.

-
3. Le propriétaire d'un immeuble résidentiel de type bungalow rénove totalement son sous-sol pour y héberger gratuitement son parent. Après la transformation, le sous-sol est doté d'une salle de bains, d'une cuisine, d'une salle de lavage et d'un petit salon. L'escalier intérieur reliant les deux appartements est toujours en place. De plus, une porte extérieure donnant accès directement à l'appartement du sous-sol a été construite. Il y a un seul compte d'électricité et une seule adresse pour l'immeuble.
 4. Le propriétaire d'un immeuble résidentiel de type bungalow rénove totalement son sous-sol pour y héberger gratuitement son enfant. En bref, le sous-sol est transformé de la même manière que pour l'exemple 3 par contre, l'escalier intérieur a été enlevé. Après la transformation, l'appartement a obtenu une adresse et une annexe a été ajoutée au sous-sol.
 5. Un contribuable achète un duplex dont un appartement est utilisé par le contribuable et sa famille et l'autre appartement est utilisé gratuitement par le parent du contribuable. Le contribuable n'a apporté que des rénovations mineures à l'appartement, telles que l'ajout d'accessoires pour personnes en perte d'autonomie.
 6. Mêmes faits que l'exemple 5, à l'exemption du fait qu'un accès intérieur a été construit et la cuisine n'est pas utilisée par le parent, car ses repas sont préparés par le contribuable dans son appartement.
 7. Le propriétaire d'une maison unifamiliale construit dans sa cour (à l'intérieur de la superficie mentionnée à l'article 277 de la LI) un petit immeuble indépendant de 3 pièces et demie, pour y héberger gratuitement son parent en perte d'autonomie. Cet appartement a tout ce qu'il faut pour y vivre de façon autonome (cuisine, salle de bains, etc.).

Prétentions

Sommairement, vous êtes d'avis que, pour l'ensemble des exemples exposés plus haut, aucun changement d'usage ne survient au moment de l'hébergement de l'enfant ou du parent puisque aucun loyer n'est versé.

Au moment de la vente de l'immeuble, vous êtes d'avis que, selon les critères généraux, certains immeubles pourraient être considérés comme ayant deux logements à la suite de leur transformation. Si tel est le cas, l'exemption pour résidence principale ne pourra pas s'appliquer au logement occupé par le parent ou l'enfant, à partir du moment où la partie de la résidence occupée par le parent ou l'enfant devient un logement distinct.

Interprétation demandée

1. Vous désirez savoir si vos prétentions exposées précédemment sont justes.
2. Vous désirez savoir quels sont les critères qui permettent de déterminer si un immeuble comporte un seul ou plusieurs logements.
3. Parmi les exemples mentionnés précédemment, vous désirez savoir quels sont les immeubles qui, à la suite des travaux, comportent deux logements.
4. Vous désirez savoir si une souplesse pourrait être appliquée à l'égard des critères mentionnés à la question 2 lorsqu'un contribuable héberge un parent ou un enfant.

Interprétation donnée

Réponse à la question 1

En ce qui concerne votre première prétention, il est vrai que, dans la mesure où le parent ou l'enfant ne paie pas de loyer, la résidence du contribuable a toujours été utilisée à des fins personnelles et non pas dans un but de gagner un revenu. Donc aucun changement d'usage ne survient au moment où le parent ou l'enfant emménage dans la résidence.

De plus, l'Agence du revenu du Canada a pour pratique¹ de ne pas appliquer les règles de changement d'usage et considère que l'ensemble de l'immeuble conserve son caractère de résidence principale lorsque :

- a) le bien est principalement utilisé comme résidence principale et ne sert que de façon accessoire à produire un revenu;
- b) aucun changement structurel n'est apporté au bien;
- c) aucune déduction pour amortissement (DPA) n'a été demandée à l'égard du bien.

Ces conditions peuvent être réunies, par exemple, lorsqu'un contribuable exploite une garderie à domicile, loue une ou plusieurs pièces de la maison, ou possède à la maison un bureau ou un local de travail dont il se sert dans le cadre de son emploi ou de l'exploitation de son entreprise.

¹ Folio de l'impôt sur le revenu S1-F3-C2, « Résidence principale », par. 2.59 et 2.60. Revenu Québec applique également cette pratique administrative (lettre d'interprétation 08-006067, 30 mars 2009).

En ce qui concerne votre deuxième prétention, il est vrai que l'exemption de résidence principale s'applique à un « logement ». Un immeuble appartenant à un particulier pourrait comporter plusieurs logements. Dans un tel cas, l'exemption pour résidence principale ne pourra s'appliquer qu'au logement habité normalement par le particulier, son conjoint, ex-conjoint, ou son enfant². Lorsqu'un immeuble appartenant à un particulier comporte plusieurs logements dont un est habité par le particulier et un autre est habité par son conjoint, ex-conjoint ou son enfant, ces deux logements pourraient se qualifier au titre de résidence principale du particulier, mais ce dernier ne pourra en désigner qu'un seul au titre de résidence principale³.

Réponse à la question 2

Le terme « logement » n'est pas défini dans la LI. Le dictionnaire Petit Robert en fait la définition suivante : local à usage d'habitation et, plus spécialement, partie de maison, d'immeuble où l'on réside habituellement. Le paragraphe 5 du bulletin d'interprétation IMP. 274-1/R1, « Qualification d'un bien à titre de résidence principale », mentionne que le terme « logement » comprend une maison, un appartement dans un duplex, dans un immeuble locatif ou dans un immeuble en copropriété (condominium), un chalet, une maison mobile, une roulotte ou une maison flottante.

La version anglaise de la LI traduit le terme « logement » par l'expression « *housing unit* ». Selon le Dictionary of Canadian Law⁴, « *housing unit* » signifie :

« A unit that provides in the unit living, sleeping, eating, food preparation and sanitary accommodations for one or more persons, with or without essential facilities shared with other housing units, but does not include a hotel room or motel unit that is rented to the general public. »

La question de savoir si un immeuble comporte un ou plusieurs logements demeure une question de fait qui doit être tranchée en fonction de toutes les circonstances propres à chaque situation. Cependant, pour que les unités d'un immeuble soient considérées comme étant un seul logement, il doit être démontré que les pièces sont suffisamment intégrées pour que l'utilisation et l'accès à une des unités soit une condition de jouissance pleine et entière de l'autre unité. Ainsi, si chaque unité peut être normalement habitée sans qu'un accès soit fourni à l'autre unité (par exemple, chaque unité possédant une cuisine et une salle de bains et qu'elles ont toutes deux un accès distinct), il est plus difficile de considérer les deux unités comme étant un logement unique au sens de l'article 274 de la LI. Le fait que les deux unités aient chacune leur numéro civique ou

² Article 274 de la LI.

³ Articles 271 et 274 de la LI.

⁴ Daphne A. DUKELOW, *The Dictionary of Canadian Law*, 4^e ed., Toronto, Carswell, 2011.

leurs services publics n'est pas déterminant en soi pour conclure que l'immeuble comporte deux unités; c'est l'aménagement général des lieux et le degré d'intégration qui doivent être considérés⁵.

De plus, le fait que deux unités puissent, en théorie, être autonomes puisqu'elles contiennent cuisine et salle de bains, ne constitue pas un obstacle à ce que l'immeuble puisse constituer un seul logement⁶.

La jurisprudence a également mis en lumière certaines circonstances dans le cadre desquelles un immeuble pourrait être considéré comme ayant un ou plusieurs logements, à savoir : l'intention du contribuable, la vocation de l'immeuble lors de sa construction, ainsi que la nature permanente ou non, irrémédiable ou non, des divisions de l'immeuble⁷.

Réponse à la question 3

Nous sommes d'avis que les cas présentés aux numéros 4 à 7 pourraient constituer des exemples où, à la suite des travaux effectués sur l'immeuble, ce dernier pourrait comprendre deux unités de logement puisque chacune des unités deviendrait autonome et indépendante l'une de l'autre.

Puisque la question de savoir si un immeuble comporte un ou plusieurs logements demeure une question de fait, nous pourrions conclure, selon certaines circonstances, à la présence de deux unités de logement à l'égard de la situation décrite au numéro 3, même si l'immeuble possède un seul accès extérieur commun et que l'accès à l'étage et au sous-sol s'effectue par un escalier intérieur commun.

Réponse à la question 4

Comme il est mentionné à la réponse 2, la question de savoir si un immeuble comporte un ou plusieurs logements doit être déterminée en fonction des faits et des circonstances particulières à chaque situation.

⁵ Interprétations fédérales 2009-0311301E5 et 2005-0148091E5, Interprétation du Québec 12-014398-001, 09-007534-001 et 07-0103361.

⁶ *Beaudoin Cormier c. ARQ*, 700-80-005176-117 (C.Q.), 28 janvier 2013.

⁷ *Saccomano v. MNR*, 86 DTC 1699 (TCC), *The Queen v. Mitoşinka*, 78 DTC 6432 (FCA), Anne-Marie BOUCHER, « L'exemption du gain en capital pour résidence principale », (1996), vol. 44, no. 2 *Canadian Tax Journal*, 348-407.

Nous sommes d'avis que les critères exposés à la réponse 2 sont conformes et qu'il n'est pas nécessaire de les assouplir dans le cas où un contribuable héberge un parent ou un enfant à son domicile. En effet, lorsqu'un contribuable héberge un enfant ou un parent dans sa résidence en y effectuant quelques aménagements afin de procurer des facilités (ex. : salle de bains, cuisine, etc.) à son enfant ou son parent, mais tout en conservant l'accès à sa résidence (escalier intérieur menant au sous-sol), nous sommes d'avis que le contribuable n'en a pas fait deux unités de logement indépendantes et nous considérons qu'il habite « normalement » tout l'immeuble⁸.

Par contre, à partir du moment où le logement situé au sous-sol comporte sa propre entrée indépendante depuis l'extérieur et qu'aucun accès intérieur ne relie entre elles ces deux unités de logement du même immeuble, nous sommes d'avis que le contribuable et son parent ou son enfant entretiennent entre eux une relation semblable à celle qu'auraient deux voisins non liés. Dans un tel cas, nous sommes d'avis que le contribuable s'est aliéné une partie de la jouissance de l'immeuble puisqu'il n'y a plus accès et le logement occupé par l'enfant ou le parent devrait être considéré comme étant distinct de celui du contribuable.

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

⁸ *Beaudoin Cormier c. ARQ*, précité, note 6, interprétations 07-0103361 et 05-010651 et Folio de l'impôt sur le revenu S1-F3-C2, « Résidence principale », par. 2.59 et 2.60.