



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

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

**DATE** : LE 21 SEPTEMBRE 2015

**OBJET** : **CONVERSION OU NON D'UN IMMEUBLE**  
**N/RÉF. : 15-024384-001**

---

La présente est pour faire suite à votre demande \*\*\*\*\* concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », relativement à la conversion ou non d'un immeuble locatif en bien en inventaire.

## FAITS

Vous nous exposez les faits suivants :

1. En 20X1, un contribuable a acquis un immeuble locatif de 6 logements (#1 à 6).
2. Il a habité personnellement une des unités de logement (#1).
3. En mai 20X3, le contribuable aliène une partie indivise de son immeuble et conclut une convention d'indivision laquelle prévoit, au bénéfice de l'acquéreur, l'usage exclusif d'un appartement (#3).
4. En mars 20X4, il aliène une autre partie indivise de son immeuble et signe une convention d'indivision prévoyant l'usage exclusif de l'appartement qu'il habitait (#1).
5. Le contribuable emménage alors dans le logement #5.

- 
6. En juillet 20X4, le contribuable a transféré une portion de sa propriété indivise de l'immeuble correspondant aux trois logements disponibles à la vente (#2, 4 et 6) à une société dont il est actionnaire.
  7. Entre juillet 20X4 et août 20X5, la société a vendu des parties indivises de l'immeuble avec usage exclusif des logements #2, 4 et 6.
  8. La société a déclaré un gain en capital à la suite de la vente de ces trois logements et a déclaré un dividende en capital au contribuable en 20X6.
  9. En juillet 20X5, le contribuable a aliéné la partie indivise avec usage exclusif du logement qu'il habitait (#5).

## QUESTIONS

1. Y a-t-il eu changement d'usage, lorsque le contribuable emménage dans le logement #5? Si oui, quelles sont les conséquences fiscales y rattachées?
2. À la suite de la décision *C.A.E*<sup>1</sup>, l'Agence du revenu du Canada (ARC) s'est prononcée<sup>2</sup> quant aux règles relatives aux changements d'usage. Revenu Québec entend-il adopter la même position que l'ARC?

## OPINION

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 tribunaux ont élaboré certains critères<sup>3</sup> pour déterminer si une transaction constitue un projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial.

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);

---

<sup>1</sup> *C.A.E. Inc. v. Canada*, 2013 FCA 92.

<sup>2</sup> ARC, Interprétation technique 2013-0493811C6, « Change in use » (26 novembre 2013).

<sup>3</sup> *Happy Valley Farms Ltd v. The Queen*, 86 DTC 6421, FC-TD.

- 
- 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 la revendre);
  - c) la fréquence des transactions (plus les transactions sont fréquentes, plus il y a de chance 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?).

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 sur une preuve directe de ce que l'acquéreur avait en tête<sup>4</sup>.

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 conserver<sup>5</sup>.

Ces critères ont été repris par l'ARC dans le bulletin d'interprétation IT-459 *Projet comportant un risque ou une affaire à caractère commercial*, auquel Revenu Québec adhère<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> *Isaaks v. The Queen*, [2001] DTC 645 (TCC) 2003 DTC 5494 (FCA).

<sup>5</sup> *Racine v. MNR*, 65 DTC 5098 (ECC).

<sup>6</sup> Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 232-1 « Distinction entre un gain en capital et un revenu provenant d'une entreprise ». Ce bulletin d'interprétation est retiré et Revenu Québec adopte la position énoncée par l'ARC dans le bulletin d'interprétation IT-459 « Projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial » (8 septembre 1980).

---

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 investissement<sup>7</sup>.

Par ailleurs, aucun des critères ou facteurs mentionnés précédemment 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 utilisée pour gagner un revenu d'entreprise ou de bien, fait l'objet d'une conversion en bien figurant dans un inventaire<sup>8</sup>. 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 parties indivises de l'immeuble 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

---

<sup>7</sup> Ces facteurs sont également repris dans le bulletin d'interprétation fédéral IT-218R « Bénéfices, gains en capital et pertes provenant de la vente de biens immeubles, y compris les terres agricoles et les terres transmises par décès et la conversion de biens immeuble qui sont 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.

<sup>8</sup> Articles 281 et suivants de la LI.

---

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 inventaire<sup>9</sup>.

Ceci étant, dans la mesure où il peut être démontré qu'au moment de l'acquisition de l'immeuble, l'intention du contribuable était de le revendre, l'immeuble pourrait être considéré comme étant un bien en inventaire dès son acquisition. Dans un tel cas, l'aliénation de parties indivises de cet immeuble générerait un revenu ou une perte d'entreprise et l'exemption pour résidence principale ne pourrait s'appliquer pour exempter une partie du gain à l'égard des unités<sup>10</sup> habitées par le contribuable<sup>11</sup>.

Cependant, si les faits démontrent qu'au moment de l'acquisition de l'immeuble en 20X1, le contribuable avait l'intention de le conserver, l'immeuble pourrait être considéré comme étant un bien en immobilisation au moment de son acquisition. En mai 20X3, au moment de la vente d'une première partie indivise de l'immeuble correspondant à une unité de logement (#3), il pourrait être raisonnable de considérer que l'immeuble a fait l'objet d'une conversion en un bien en inventaire à ce moment. La vente subséquente des parties indivises donnerait 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 conversion. Le contribuable pourrait bénéficier de l'exemption pour résidence principale<sup>12</sup>, afin de réduire ou d'annuler le gain en capital accumulé jusqu'au moment de la conversion à l'égard du logement qu'il habitait (#1).

Lorsque le contribuable a par la suite emménagé dans le logement #5, nous sommes d'avis qu'il n'y aurait pas lieu d'appliquer les règles concernant le changement d'usage (bien en inventaire à bien d'usage personnel) à l'égard de ce logement compte tenu notamment de la courte période d'utilisation personnelle. Dans ce cas, comme le gain résultant de la vente éventuelle des unités de logement a donné lieu à un revenu d'entreprise depuis sa conversion en 20X3, le contribuable ne pourrait pas bénéficier de l'exemption pour résidence principale au moment de la vente de cette unité de logement pour la plus-value acquise entre mars 20X4<sup>13</sup> et juillet 20X5<sup>14</sup>.

---

<sup>9</sup> *Supra* note 7, par. 15 à 19; Revenu Québec, Lettre d'interprétation 06-0105921, « Distinction entre un revenu d'entreprise et un gain en capital » (24 juillet 2007).

<sup>10</sup> Les unités #1 et 5.

<sup>11</sup> ARC, Folio de l'impôt sur le Revenu S1-F3-C2, « Résidence principale » (2 février 2015), par. 2.6.

<sup>12</sup> Dans la mesure où toutes les conditions pour y avoir droit sont par ailleurs satisfaites.

<sup>13</sup> Moment de son emménagement dans cette unité.

<sup>14</sup> *Supra* note 11.

---

Ultimement, considérant qu'il s'agit d'une question hautement factuelle en ce que notamment l'intention du contribuable en 20X1 doit être identifiée, il y aurait lieu de bien documenter le dossier et les bases de cotisation de façon à faciliter la démonstration du bien-fondé de cette cotisation le cas échéant, en cas d'opposition ou d'appel par le contribuable.

En ce qui a trait à la position de Revenu Québec concernant les règles relatives au changement d'usage, nous sommes d'avis que ces règles ne s'appliquent pas à la conversion d'un bien en inventaire en bien en immobilisation ou vice versa<sup>15</sup>. De plus, l'action de convertir ne représente pas une aliénation, au sens de l'article 248 de la LI. Cependant, une aliénation théorique sera considérée à la date de la conversion lors de l'aliénation réelle du bien.

Suite à la décision *C.A.E*, nous partageons la position de l'ARC de ne pas appliquer les règles relatives aux changements d'usage prévues aux articles 99 et 281 de la LI et de continuer à considérer une « aliénation théorique » au moment de la conversion de tels biens.

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

---

<sup>15</sup> Revenu Québec, Lettre d'interprétation 06-0105921, *supra* note 9.