



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 14 JUIN 2016

OBJET : **GAIN EN CAPITAL – RÉSIDENCES SECONDAIRES**
N/RÉF. : 15-025332-001

La présente est pour faire suite à votre demande ***** 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'aliénation de chalets.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

1. Monsieur est décédé en 20X1 et Madame était son unique héritière.
2. La succession de Monsieur comprenait notamment deux chalets dont les adresses étaient les suivantes : *****.
3. Le ***** 20X2, a été signé devant notaire, la déclaration de transmission des biens de Monsieur à Madame.
4. Le ***** 20X2, une donation par contrat notarié a été effectuée par Madame à son fils, du chalet situé au *****.
5. Le ***** 20X2, une donation par contrat notarié a été effectuée par Madame à sa fille, du chalet situé au *****.
6. Madame n'a déclaré aucun gain en capital à la suite de la donation des chalets à ses enfants.

-
7. Au moment de leur signature, aucun des documents mentionnés plus haut n'a fait l'objet d'une publication au registre foncier en vertu de l'article 2934 du Code civil du Québec, ci-après désigné « CCQ ».
 8. En 20X5, il y a eu publication, au registre foncier, d'un sommaire des actes de donation aux enfants ainsi que de la déclaration de transmission.
 9. En 20X7, les enfants ont tous deux vendu leur chalet et n'ont déclaré aucun gain en capital.

QUESTIONS

1. Peut-on imposer Monsieur en 20X1 lors de son décès pour la plus-value accumulée à l'égard des chalets?
2. Quelles sont les conséquences fiscales des donations des chalets effectuées par Madame à ses enfants?
3. Quelles sont les conséquences fiscales de la vente par les enfants de leur chalet?

OPINIONS

1. **Peut-on imposer Monsieur en 20X1 lors de son décès pour la plus-value accumulée à l'égard des chalets?**

Nous comprenons que Madame est la seule légataire des biens de Monsieur. Nous comprenons également qu'aucun gain en capital à l'égard des chalets n'a été déclaré dans la déclaration fiscale de Monsieur, produite pour l'année de son décès. Dans ces circonstances, nous sommes portés à croire que Monsieur s'est prévalu des règles de « roulement au conjoint » prévues à l'article 440 de la LI puisqu'aucun gain n'a été déclaré et qu'aucun choix fédéral en vertu du paragraphe 70(6.2) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), chapitre 1 (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR », ne semble avoir été effectué. Dans ces circonstances, au moment de son décès, Monsieur est réputé avoir aliéné ses biens, notamment ses deux chalets, pour un produit de disposition correspondant à son prix de base rajusté (« PBR ») et Madame est réputée les avoir acquis à un coût correspondant à ce PBR.

2. Quelles sont les conséquences fiscales des donations des chalets effectuées par Madame à ses enfants?

Lorsqu'un contribuable aliène un bien au moyen d'une donation entre vifs, l'aliénation et l'acquisition de ce bien sont réputées, en vertu des paragraphes *a* et *c* de l'article 422 de la LI, être faites à la juste valeur marchande (« JVM ») de ce bien au moment de l'acquisition ou de l'aliénation.

Le deuxième alinéa de l'article 2941 du CCQ prévoit que les droits produisent leurs effets, encore qu'ils ne soient pas publiés. Cependant, leur publication les rend opposables au tiers. Ceci étant, bien que les actes de donation n'aient pas fait l'objet de publication avant l'année 20X5, ces donations ont produit leurs effets entre les parties depuis la conclusion des contrats le ***** 20X2 et Madame aurait dû déclarer un gain en capital à l'égard de l'aliénation des chalets dans sa déclaration de revenus produite pour l'année 20X2.

Aucun élément au dossier ne nous permet d'établir qu'il y a eu fausse représentation des faits par incurie ou omission volontaire ou fraude afin de permettre à Revenu Québec de cotiser au-delà de la période normale de prescription de trois ans, en vertu du sous-paragraphes *i* du sous-paragraphes *b* du paragraphes 2 de l'article 1010 de la LI.

3. Quelles sont les conséquences fiscales de la vente par les enfants de leur chalet?

Les actes de donation comportaient une stipulation d'inaliénabilité. Cette stipulation doit être faite par écrit et n'est valide que si elle est temporaire et justifiée par un intérêt sérieux et légitime¹. L'article 1213 du CCQ prévoit que celui dont le bien est inaliénable peut être autorisé par le tribunal à disposer du bien si l'intérêt qui avait justifié la stipulation d'inaliénabilité a disparu ou s'il advient qu'un intérêt plus important l'exige.

Par ailleurs, la stipulation d'inaliénabilité n'est opposable aux tiers que si elle est publiée au registre approprié². L'inscription des droits s'effectue sur présentation d'une « réquisition d'inscription » et de son acception par l'officier de la publicité³. Une réquisition d'inscription peut prendre la forme d'un sommaire, lequel constitue un résumé de l'acte. En plus du sommaire, la personne qui requiert une inscription au registre foncier doit également présenter, aux fins de consultation et de conservation, l'acte, l'extrait ou

¹ Article 1212 du CCQ.

² Article 1214 du CCQ.

³ Denys-Claude LAMONTAGNE, La publicité des droits, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 3^e édition, 2001, p. 65.

tout autre document faisant l'objet du sommaire⁴. En principe, quelle que soit la forme que prend la réquisition d'inscription, seuls sont publiés les droits qui sont énoncés à la réquisition d'inscription⁵. En ce qui concerne le sommaire, l'inscription vaut également pour les droits mentionnés dans le document accompagnant le sommaire⁶.

Nous sommes d'avis qu'il serait raisonnable de conclure que la stipulation d'inaliénabilité stipulée dans les actes de donation a été valablement publiée et serait donc opposable aux tiers.

L'article 1217 du CCQ prévoit que la nullité de l'aliénation faite malgré une stipulation d'inaliénabilité et sans l'autorisation du tribunal, ne peut être invoquée que par celui qui a stipulé l'inaliénabilité et ses ayants cause ou par celui au bénéfice duquel elle a été stipulée. Il s'agit donc d'une nullité relative⁷. Le contrat frappé de nullité relative est susceptible de confirmation de la part de ceux qui peuvent l'invoquer⁸.

Le recours en nullité est assujéti à la prescription extinctive de trois ans⁹. Ce délai de prescription court à compter de la connaissance de la cause de nullité par celui qui l'invoque¹⁰. En l'espèce, le délai débiterait pour Madame à partir du moment où elle apprend que les chalets ont fait l'objet d'une aliénation.

Dans la mesure où les ventes demeurent valides, c'est-à-dire dans le cas où la stipulation d'inaliénabilité était invalide¹¹, que Madame aurait confirmé les contrats¹² ou que le délai pour demander l'annulation des contrats soit expiré¹³, les conséquences fiscales seraient les suivantes.

Au moment où ils ont aliéné leur chalet, les enfants ont réalisé un gain en capital¹⁴ correspondant à la différence entre le produit d'aliénation et le total du PBR¹⁵ et des dépenses faites ou encourues en vue d'effectuer l'aliénation¹⁶.

⁴ Article 2985 du CCQ.

⁵ Article 2986 al. 1 du CCQ.

⁶ Articles 2934.1 et 2943 du CCQ et Denys-Claude LAMONTAGNE *supra* note 3, p. 75.

⁷ Articles 1419 et 1420 du CCQ.

⁸ Article 1420 du CCQ.

⁹ Article 2925 du CCQ.

¹⁰ Article 2927 du CCQ.

¹¹ Dans le cas d'absence d'intérêt sérieux et légitime.

¹² Articles 1420 et 1423 du CCQ.

¹³ Les ventes ont été conclues en ***** et ***** 20X7.

¹⁴ Article 234 de la LI.

¹⁵ En vertu du paragraphe a de l'article 422 de la LI, les enfants sont réputés avoir acquis les chalets à un coût correspondant à leur JVM à ce moment.

¹⁶ Si l'aliénation donne lieu à une perte en capital, celle-ci est inadmissible à titre de perte si le chalet est un bien d'usage personnel (articles 287 et ss de la LI).

Dans la mesure où les enfants habitaient normalement leur chalet et que les autres conditions étaient par ailleurs satisfaites, ils pourraient désigner leur chalet comme résidence principale et bénéficier de l'exemption pour résidence principale à l'égard du gain en capital réalisé lors de la vente¹⁷. Cependant, nul autre bien ne pourra être désigné par lui ou un autre membre de « l'unité familiale »¹⁸ comme résidence principale pour les mêmes années à l'égard desquelles le chalet serait désigné comme résidence principale.

Si toutefois les ventes étaient annulées, le contrat serait réputé n'avoir jamais existé et il y aurait alors remise en état des parties, c'est-à-dire la restitution des prestations qu'elles ont reçues¹⁹.

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

¹⁷ Article 271 de la LI.

¹⁸ L'unité familiale comprend le contribuable, son conjoint, son enfant non marié âgé de moins de 18 ans et, lorsque le contribuable n'est pas marié ni âgé de 18 ans ou plus, son père, sa mère, ses frères et sœurs non mariés âgés de moins de 18 ans (deuxième alinéa de l'article 274 de la LI).

¹⁹ Articles 1422 et 1699 à 1707 du CCQ.