



Québec, le 11 juillet 2016

Objet : Admissibilité au crédit d'impôt RénoVert
N/Réf. : 16-033315-001

*****,

La présente fait suite à votre demande ***** concernant le sujet mentionné ci-dessus. Vous désirez essentiellement savoir si nous pouvons appliquer, à l'égard du crédit d'impôt RénoVert, notre position administrative concernant l'exemption pour gain en capital pour résidence principale qui permet aux membres d'une société de personnes de bénéficier de cette exemption lorsque cette résidence appartient à la société de personnes.

Vous nous mentionnez que les crédits d'impôt LogiRénov, ÉcoRénov et RénoVert sont offerts aux propriétaires de résidence qui y effectuent des rénovations admissibles et qui est leur lieu principal de résidence. Vous ajoutez, qu'actuellement, plusieurs entreprises agricoles sont exploitées par des sociétés en nom collectif, ci-après désignées « SENC », composées de particuliers. Dans un grand nombre de cas, tous les actifs sont détenus par la SENC y compris les terres, bâtiments et résidence des associés. Cette résidence ne peut être exclue des actifs détenus par la SENC, car en vertu de la Loi sur la protection du territoire et des activités agricoles (RLRQ, chapitre P-41.1), on ne peut morceler qu'à certaines conditions très exceptionnelles les terres détenues par un propriétaire d'une entreprise agricole, mais on peut toutefois y construire une résidence occupée par les associés de la SENC. Ainsi, les associés ne sont pas directement propriétaires de la résidence, ni locataires de celle-ci et la SENC est enregistrée comme propriétaire.

Questions

Actuellement, en vertu d'une position administrative de Revenu Québec, lorsqu'il y a disposition d'une résidence principale détenue par une SENC et la constatation d'un gain en capital lors de cette disposition, les associés de la SENC qui habitent la résidence peuvent réclamer l'exemption pour gain en capital pour résidence principale pour la portion du gain qui leur est attribuable comme s'ils avaient détenu directement la résidence.

- a) Étant donné que lors de la vente de la résidence, Revenu Québec reconnaît la propriété indirecte des associés afin de leur permettre de réclamer l'exemption pour gain en capital pour résidence principale, est-ce que pour l'application du crédit d'impôt RénoVert une résidence détenue par une SENC et habitée par un ou des associés est considérée comme une habitation admissible comme s'ils en étaient propriétaires?
- b) Dans le cas où nous répondrions par la négative à la question précédente, est-ce que le fait pour un ou des associés d'avoir un droit d'habitation (qui pourrait être enregistré) à l'égard de la résidence détenue par la SENC permettrait de reconnaître cette résidence habitée par un ou des associés comme un logement admissible comme s'ils en étaient propriétaires pour l'application du crédit d'impôt RénoVert?
- c) Est-ce que le fait pour un ou des associés d'avoir l'usufruit de la résidence (qui pourrait être enregistré) détenue par la SENC permettrait de reconnaître cette résidence habitée par un ou des associés comme un logement admissible comme s'ils en étaient propriétaires pour l'application du crédit d'impôt RénoVert?

Réponses

- a) Le premier alinéa de l'article 2199 du Code civil du Québec, ci-après désigné « CCQ », prévoit que l'apport de biens (dans le cas de la société en nom collectif) est réalisé par le transfert des droits de propriété ou de jouissance et par la mise des biens à la disposition de la société. Ce transfert de propriété implique donc que la société a un patrimoine distinct de ceux des associés.

Dans la situation que vous nous soumettez, la résidence est la propriété de la SENC. Ceci étant, la SENC ne peut bénéficier du crédit d'impôt RénoVert puisque l'article 1029.8.153 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3) prévoit, à la définition d'« habitation admissible », qu'un particulier doit être propriétaire de l'habitation.

Quant à la position administrative relative à l'exemption pour gain de capital pour résidence principale à l'égard d'un membre d'une société de personnes à laquelle vous nous référez, il faut mentionner que cette position a été prise par Revenu Québec à la suite de celle prise par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », sur cette question. S'agissant d'une mesure qui vise une disposition similaire à celle de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), l'on comprend que Revenu Québec accorde le même traitement fiscal que l'ARC à l'égard de l'application de cette disposition¹. Par ailleurs, la position qui a été prise par l'ARC s'explique probablement par un traitement uniforme que l'on veut accorder aux contribuables dans tout le Canada eu égard au concept de la personnalité juridique et de l'apport de biens qui diffèrent en *common law* et en droit civil relativement à la société de personnes. En droit civil, il y a transfert de propriété lors de l'apport de biens à la société de personnes et elle possède une existence indépendante de ses membres² ce qui n'est pas le cas en *common law*³. En effet, comme le mentionne la professeure Charlaïne Bouchard :

« Il est en effet important de se rappeler que, en common law, l'apport de biens à la société ne constitue par un élément de formation du contrat et que, lorsqu'il est effectué, il n'est pas translatif de propriété : « Because the firm has no distinct legal personality, however, a partner cannot be considered the firm's debtor if he fails to make his promised contribution. » »⁴.

(les soulignés sont nôtres)

¹ Il est à noter qu'en présence d'une disposition similaire, Revenu Québec peut, selon les circonstances, ne pas appliquer la même position administrative que l'ARC.

² Sur ce sujet, Charlaïne Bouchard s'exprime comme suit :

- « Les sociétés en nom collectif et en commandite peuvent depuis 1994 :
- . ester en justice
 - . racheter les parts sociales de leurs membres
 - . ne compter qu'un seul membre
 - . avoir une existence indépendante de leurs membres
- [...] » (les soulignés sont nôtres)

Charlaïne Bouchard dans « L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien », Recueil d'études en fiscalité, APFF, 2002, p. 6-49.

³ « Dans les provinces de *common law*, les sociétés de personnes ne constituent pas des entités distinctes de leurs membres. » Charlaïne Bouchard, précitée, note 2, p. 6-57.

⁴ Charlaïne Bouchard, « Droit et pratique de l'entreprise », Tome I – 3^e édition Entrepreneurs et sociétés de personnes, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2014, p. 465.

- 4 -

Puisque le crédit d'impôt RénoVert n'est pas une mesure d'harmonisation avec la législation fédérale, il n'y a pas lieu d'adopter la position administrative relative à l'exemption pour gain de capital pour résidence principale à l'égard d'un membre d'une société de personnes pour l'application du crédit d'impôt RénoVert.

- b et c) Le droit d'usage tient lieu à la fois des droits d'usage et d'habitation⁵. Il est également une modalité usufruitaire et donc assujetti aux règles de l'usufruit⁶. Par ailleurs, l'usufruit est un démembrement du droit de propriété comme le précise l'article 1119 du CCQ⁷. Or, comme le mentionne le professeur Lamontagne, « [l]e droit de propriété et ses démembrements font partie des droits réels principaux (911 C.c.Q.). Mais tandis que le droit de propriété porte directement sur un bien, les démembrements affectent le bien d'autrui (*jus in re aliena*) »⁸. Il nous faut donc conclure que puisque le démembrement du droit de propriété porte sur le bien d'autrui, le titulaire d'un droit d'habitation et d'usufruit n'a donc pas droit au crédit d'impôt RénoVert.

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

Direction de l'interprétation relative aux
particuliers

⁵ Denys-Claude Lamontagne, « Biens et propriété », 7^e édition, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2013, p. 385.

⁶ Le premier alinéa de l'article 1176 du CCQ prévoit que les dispositions relatives à l'usufruit sont pour le reste, applicables au droit d'usage, compte tenu des adaptations nécessaires.

⁷ Article 1119 du CCQ : « L'usufruit, l'usage, la servitude et l'emphytéose sont des démembrements du droit de propriété et constituent des droits réels. ».

⁸ Denys-Claude Lamontagne, précité note 5, p. 164.