

L'INVESTISSEMENT IMMOBILIER AU CANADA PAR UN NON RÉSIDENT

Marc Boudreault

Volume 10, Number 2, 1979

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/1059504ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/1059504ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Éditions de l'Université d'Ottawa

ISSN

0035-3086 (print)

2292-2512 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

Boudreault, M. (1979). L'INVESTISSEMENT IMMOBILIER AU CANADA PAR UN NON RÉSIDENT. *Revue générale de droit*, 10(2), 385–402.
<https://doi.org/10.7202/1059504ar>

L'INVESTISSEMENT IMMOBILIER AU CANADA PAR UN NON RÉSIDENT

par Marc BOUDREAULT,
*professeur à la faculté de Droit,
Université d'Ottawa.*

SOMMAIRE

INTRODUCTION

- I. — Revenus résultant de la location d'un immeuble.
 - A. Exposé du problème.
 - B. Critères de distinction.
 - C. Revenus de bien.
 - 1. Article 212(1)(d).
 - 2. Option de l'article 216.
 - D. Revenus d'entreprise.
- II. — Revenus découlant de la disposition d'un immeuble.
 - A. Suite à une vente.
 - 1. Gain en capital.
 - a) Règles d'imposition.
 - b) Procédure d'imposition.
 - 1) — Émission du certificat avant la vente.
 - 2) — Émission du certificat après la vente.
 - c) Traité Canada-États-Unis.
 - d) Perte résultant de la vente de l'immeuble.
 - 2. Revenus d'entreprise.
 - B. Suite à une donation ou décès.

CONCLUSION

INTRODUCTION

Cet article vise, en fait, à relever les dispositions particulières de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ qui pourraient se révéler pertinentes en relation avec la détention, par un non-résident, d'un immeuble situé au Canada. Seul le droit de

¹ 1970-71-72 S.C., c. 63 ainsi que les modifications subséquentes.

propriété portant sur un immeuble, excluant ainsi toute question de démembrements du droit de propriété ou de garanties immobilières, dans l'optique où ce droit sera détenu par un particulier au sens de la loi, retiendra notre attention. Toute distinction pertinente, pouvant être faite par la loi à l'égard de corporations non résidentes, sera cependant signalée au moyen de notes référant, selon le cas, aux articles adéquats ou à tout autre source doctrinale ou jurisprudentielle appropriée.

Dans un premier temps, nous nous attacherons à déterminer les règles d'imposition s'appliquant aux revenus locatifs tirés d'un immeuble canadien par un non-résident, pour nous tourner ensuite, dans un deuxième temps, vers les conséquences fiscales découlant de la disposition d'un tel immeuble et ce, en fonction des trois modes de dispositions les plus courants pour un particulier, soit la vente, le décès et la donation.

I. — REVENUS RÉSULTANT DE LA LOCATION D'UN IMMEUBLE.

A. EXPOSÉ DU PROBLÈME.

Lorsqu'il s'agit de non résidents, la *Loi de l'impôt sur le revenu* traite différemment les revenus locatifs tirés de bien, des revenus locatifs tirés d'entreprise. Chacune de ces sources de revenus connaît, en effet, un régime d'imposition qui lui est propre, la première étant imposée selon la partie XIII de la loi, alors que la seconde se verra plutôt soumise aux dispositions de la Partie I de cette même loi. Il importe donc de rechercher les critères qui nous permettront de déterminer si le non-résident exerce, ou non, une entreprise à l'égard des revenus qu'il tire de la location de biens immobiliers situés au Canada.

B. CRITÈRES DE DISTINCTION.

Ces critères ne se retrouvent pas clairement énoncés dans la loi, bien que les définitions des articles 248 (entreprise ou affaire)² et 253^{2a} (exploitation d'une entreprise)³ puissent nous fournir certains indices. Ainsi, plus généralement, on distinguera le revenu d'entreprise du revenu de bien en précisant «que l'exercice

² «Entreprise ou affaire comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, y compris un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi.»

^{2a} De la *Loi de l'impôt sur le revenu* (*op. cit.* n. 1). Il en sera d'ailleurs de même pour tous les articles que vous retrouverez ainsi mentionnés sans autre indication.

³ «Lorsque, dans une année d'imposition, une personne non résidente a

a) produit, cultivé, miné, créé, manufacturé, fabriqué, amélioré, emballé, conservé ou construit, en totalité ou en partie, quoi que ce soit au Canada, qu'elle l'ait ou non exporté sans le vendre avant l'exportation, ou

b) sollicité des commandes ou offert en vente quoi que ce soit au Canada par l'entremise d'un mandataire ou préposé, que le contrat ou l'opération ait dû être parachevée au Canada ou hors du Canada, ou en partie au Canada et en partie hors du Canada, elle est réputée, aux fins de la présente loi, avoir exploité une entreprise au Canada pendant l'année.»

d'une entreprise nécessite généralement le temps, l'attention et le travail d'une personne, tandis que le revenu de bien ne le nécessite pas (ou moins)⁴.

Mais ces critères de distinction ne suffisent pas toujours quand il s'agit de les appliquer au cas plus spécifique des revenus locatifs. Aussi doit-on se tourner vers la jurisprudence pour tenter de découvrir des éléments de réponse plus élaborés. Il faudra toutefois se rappeler que pour les tribunaux, chaque situation apparaîtra, en cette matière, comme un cas d'espèce dont la solution dépendra essentiellement des faits soumis.

Ainsi dans l'arrêt *Rubinstein c. M.N.R.*⁵, un non-résident possédait deux immeubles, d'une valeur totale de \$390 000, où se trouvaient 28 appartements, 11 magasins et une petite manufacture. Ces deux immeubles, dont la gérance était assumée par un courtier y consacrant environ 13 jours par mois, lui rapportait des revenus annuels de \$59 000. Appelé à se prononcer sur la nature des revenus, le tribunal décida qu'il s'agissait de revenus d'entreprise.

Dans l'arrêt *Weintraub c. M.N.R.*⁶, le contribuable, qui avait incorporé une compagnie à cette fin, gérait deux édifices à bureaux qu'occupaient environ 25 à 30 locataires, ce qui lui procurait environ \$46 000 de revenus par année. Le juge St-Onge, siégeant en Commission d'appel, déclara notamment à ce sujet:

It is clear from the evidence that this company was incorporated for investment purposes as well as the collecting or receiving of rents from tenants and the maintenance of the premises to their satisfaction, and cannot, in any way whatsoever be construed as an active commercial business, this holding is more in the nature of an investment and the volume of transaction performed as services rendered is not substantial enough to disturb the nature of this investment⁷.

Pourtant, cette décision fut renversée en Cour fédérale, où il fut considéré qu'il s'agissait de revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise. Ce qui démontre bien les difficultés rencontrées pour en arriver à une distinction précise en ce domaine.

Un autre bon exemple nous est fourni par l'arrêt *Wertman c. M.N.R.*⁸, où le contribuable, en plus d'avoir engagé un concierge, vouait la majeure partie de ses heures de travail à la gérance de son immeuble à appartements où résidaient 48 locataires. Malgré cette apparence d'exploitation d'entreprise, la cour considéra le revenu tiré de la location de cet immeuble, comme un revenu de bien.

À travers cette jurisprudence souvent difficile à analyser apparaît enfin, l'arrêt *Walsh and Micay c. M.N.R.*⁹, où certains critères de distinction paraissent avoir été établis.

⁴ Pierre LESSARD, René HUOT et Claude RENAUD, *Fiscalité*, volume I, polycopié, diplômé de droit national, Chambre des Notaires du Québec, 1978, p. 1-9.

⁵ (1962) 28 Tax A.B.C. 348; (1962) 16 D.T.C. 100.

⁶ 1972 C.T.C. 2199; (1972) 26 D.T.C. 1167.

⁷ (1972) 26 D.T.C. 1167, p. 1168.

⁸ 1964 C.T.C. 252; (1964) 18 D.T.C. 5158.

⁹ 1965 C.T.C. 478; (1965) 19 D.T.C. 5293.

Les contribuables en cause étaient propriétaires de deux immeubles à appartements et d'un centre d'achat regroupant environ 300 locataires. La valeur de ces propriétés s'établissait à près de \$2 800 000 et l'administration des immeubles se trouvait à être partagée entre les locataires et le vendeur, chargé par contrat de les gérer dans une certaine mesure.

Le juge Cattanach, en vue de déterminer la source des revenus, fut amené à se pencher sur l'incidence que les services offerts aux locataires pouvaient avoir sur la détermination de la solution.

The services such as the provision of heat, electric stoves and refrigerators, janitorial services to the common hallways, snow removal, carpeting in some rooms of the suites and drapes for windows are those which tenants have come to expect and are those which landlords normally provide in living accommodation of this kind. These are refinements offered to the tenants in connection with the occupation of suites and, in most instances, are also property for the use of which, along with the suites themselves, rent is paid. The heating of the building and snow removal are ancillary to the property itself and are exercised in the landlord's capacity as owner of the property rather than as a service to tenants although the tenants incidentally enjoy the benefits thereof. While the nature of services provided has a bearing on the question, the services above described are not such as would characterize the rental received therefore as income from a business rather than income from property, as services such as the provisions of breakfast, maid, linen, laundry and such like services might do¹⁰.

En définitive, certains indices seront à retenir en vue de déterminer le type de revenus en cause. Charles Albert Poissant¹¹ les résume ainsi:

The following indicia of carrying on business should be observed:

For an individual: the magnitude and volume of the activities performed in administering and collecting rent, either by himself or through his canadian agent, should be such as to require the operation of an office and the retention of staff personel for maintenance and repairs. Additional services such as laundry, day nursery, porter, room service if required, sauna and swimming pool services are all indications that a business is being carried on. The non-resident claiming that he is carrying on a business in Canada will see his chance of success diminished if he has contracted out some of the above functions to a third party or parties¹².

Il nous apparaît, dans les circonstances actuelles, qu'il s'agit là des critères qui sont les plus susceptibles d'être retenus par les tribunaux, dans la recherche d'une solution à apporter à de semblables litiges¹³.

¹⁰ (1965) 19 D.T.C. 5293, p. 5297.

¹¹ POISSANT, C.A., *Taxation in Canada of non-residents*, Don Mills, C.C.H., 1976.

¹² *Id.*, p. 33.

¹³ Voir aussi: *Van Westphalen c. M.N.R.*, (1964) 35 Tax A.B.C. 29 et *Giulio Ravasi c. M.N.R.*, Commission de revision de l'impôt, 3 mai 1979, veuillez aussi noter que pour les corporations ces critères pourront être différents puisque selon le Bulletin d'interprétation IT-72 R2, il apparaîtrait que les revenus locatifs perçus par une corporation constitueraient des revenus d'entreprise. Voir à ce sujet *The Queen c. Cadboro Bay Holdings Limited*, (1977) 31 D.T.C. 5115 et *Spence Building c. M.N.R.*, (1977) 31 D.T.C. 71. Voir aussi GAUTHIER, A., *Investment in Canadian Real Estate by Non-Residents*, 1977 *Corporate Management Tax Conference* (Canadian Tax Foundation) 195, p. 202 et MARLOW, T.W., *Income From Rental Real Estate*, 1977 *Corporate Management Tax Conference* (Canadian Tax Foundation) 105, p. 120.

Nous nous tournerons donc, maintenant, vers l'analyse des conséquences fiscales entraînées par l'une ou l'autre forme de ces revenus locatifs immobiliers.

C. REVENUS DE BIEN¹⁴.

1. Le non-résident pourra être imposé, soit selon l'article 212(1)(d), soit selon l'article 216 s'il a opté en ce sens.

1. Article 212(1)(d).

En vertu du paragraphe un et de l'alinéa (d) de l'article 212, «toute personne non-résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25% sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui paie ou porte à son crédit¹⁵, ou est réputée en vertu de la Partie I lui payer ou porter à son crédit au titre ou en paiement intégral ou partiel de loyer». Cette retenue, fixée à 25%¹⁶, constitue un taux uniforme d'imposition ne variant pas en fonction du revenu et, en conséquence, le non-résident ne pourra réclamer un remboursement que s'il parvient à établir que l'impôt a été levé incorrectement. Ce qui pourrait être le cas, par exemple, si les revenus s'avéraient plutôt en être, résultant de l'exploitation d'une entreprise¹⁷.

La procédure d'imposition, sous la Partie XIII de la loi, apparaît comme étant considérablement simplifiée en regard de celle existant sous la Partie I. Ainsi le calcul de l'impôt exigible, qui correspond au taux fixe de 25% édicté par l'article 212, se fera sur la base des revenus bruts. Nulle déduction ne sera donc accordée au non-résident à l'égard de tels revenus¹⁸. Ainsi, si le locataire a dû lui-même acquitter les taxes foncières et autres charges semblables en vertu du bail, ces sommes devront alors être ajoutées au montant du loyer effectivement payé, aux fins de déterminer ce revenu brut¹⁹.

De plus, on n'exigera aucune déclaration annuelle de ces revenus, puisque le montant d'impôt approprié, selon l'article 215(1) et (3), devra avoir été retenu par toute personne ayant versé ou crédité une somme à titre de loyers à un non-résident²⁰. Cette personne devra elle-même remettre immédiatement ces

¹⁴ Voir à ce sujet les circulaires d'information 72-9, 76-12 et 77-16.

¹⁵ Selon le circulaire d'information 72-9: «Les termes 'crédit' et 'crédité' sous-entendent que le débiteur, résident du Canada, a mis de côté et a inconditionnellement mis à la disposition du créancier non résident, un montant dû au non-résident. Tel serait le cas lorsque:

a) un locataire ou un mandataire dépose une somme qui représente le paiement d'un loyer dans un compte bancaire au nom du propriétaire non résident.
b) une banque crédite un montant d'intérêts au compte d'épargne d'un non-résident.
c) une compagnie d'assurance ou une société de fiducie dépose des allocations de pension ou de rentes dans le compte bancaire d'un non-résident.

Les montants payés ou crédités comprennent les montants qui sont censés avoir été payés ou crédités en vertu des parties I et XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu*».

¹⁶ Sous réserve de toute convention fiscale pouvant exister suite à des ententes intervenues, entre le Canada et des pays étrangers, article 10(6) RAIR.

¹⁷ Imposables donc selon la Partie I de la Loi et non selon la Partie XIII.

¹⁸ Article 214(1).

¹⁹ *M.N.R. c. Burland Properties Ltd.*, (1968) 22 D.T.C. 5220.

²⁰ À l'exception des sommes payées à un non-résident visé par l'article 212(12).

sommes ainsi perçues au receveur général du Canada car, à défaut de se conformer à ces obligations, elle deviendra personnellement responsable du paiement de ces montants, en plus d'une pénalité additionnelle de 10% et des intérêts afférents²¹.

Elle devra, de même, produire la déclaration de renseignements exigée par l'article 202(1) des règlements²², en regard des sommes remises durant l'année, au plus tard le dernier jour de février de l'année civile subséquente²³.

Lorsqu'un non-résident paiera ou portera au crédit d'un autre non-résident une somme à titre de loyers pour l'usage de biens immobiliers situés au Canada, il devra, de même, retenir le pourcentage d'impôt décrété par l'article 212, car, aux fins de la Partie XIII, il sera réputé, en vertu de l'article 212(13), être résident canadien.

Soulignons, enfin, que la Partie XIII a pour effet d'établir un régime d'imposition complet en soi, distinct de tout autre mode d'imposition préconisé par la loi à l'égard de revenus provenant de sources différentes. C'est la raison pour laquelle une personne non résidente pourrait, d'une part, être appelée à déclarer et à voir certains de ses revenus soumis à l'imposition selon la Partie I (tels ses revenus d'entreprise, d'emploi, de charge ou ceux résultant de gain en capital), alors que ses revenus locatifs, d'autre part, étant des revenus de bien, n'auraient nullement à être déclarés, ayant déjà fait l'objet d'une procédure d'imposition totalement différente. Cette particularité, engendrée par la loi, se retrouvera de même sous l'option permise par l'article 216.

2. Option de l'article 216²⁴.

Des dépenses importantes étant souvent engagées en vue de gagner un revenu locatif, l'article 216 laisse l'alternative, au non-résident, d'être imposé plutôt sur ses revenus nets à l'égard des sommes que ce dernier pourra percevoir à titre de loyers de biens immobiliers situés au Canada. En effet, ce dernier pourra, s'il opte en ce sens, produire une déclaration pour l'année, en vertu de la Partie I de la loi, tout comme s'il était résident canadien²⁵. Cette déclaration sera cependant particulière, puisque seuls les revenus tirés de la location de biens immobiliers situés au Canada y seront déclarés. On retrouve là, une suite logique au mode d'imposition autonome établi par la Partie XIII de la loi.

Une conséquence du calcul de ce revenu, comme s'il s'agissait du seul revenu gagné au Canada par le non-résident, pourra se faire sentir lors de la vente de l'immeuble. Ainsi, le non-résident ne pourra se servir des pertes de revenus

²¹ Articles 227(8) de la loi et 4300(2) des règlements, ce dernier article prescrivant un taux d'intérêt de 10% par année.

²² Formules NR4, NR4A.

²³ Dans les 90 jours du décès, si cette personne, tenue de faire cette déclaration, est décédée. Règlements 205 et 206. Voir aussi le règlement 209.

²⁴ Voir à ce sujet le Bulletin d'interprétation IT-393.

²⁵ Article 216(3).

occasionnées par la location de son immeuble dans l'année, pour réduire d'autant le gain en capital qu'il pourrait réaliser au moment de la vente dans cette même année, puisque le gain en capital et les revenus locatifs immobiliers feront l'objet de deux déclarations distinctes. De même, les pertes d'entreprise, subies durant l'année, ne pourront servir à diminuer d'autant les revenus locatifs immobiliers.

Par le choix de l'option prévu à l'article 216, le non-résident profitera, par ailleurs, de l'opportunité de se voir imposer sur son revenu net, et ce, selon le taux ordinaire de la Partie I plutôt qu'au taux fixe de 25% de son revenu brut comme le prévoyait l'article 212. Il aura droit de déduire toutes les dépenses engagées en vue de gagner ce revenu locatif, et même de se prévaloir de l'amortissement du coût en capital. Cependant, à cet égard, il pourra lui être préférable, en certaines circonstances, de s'abstenir de réclamer, en tout ou en partie, cette allocation. Ainsi, comme le souligne Cumyn²⁶, il se peut qu'un non-résident soit imposé dans son pays sur ses revenus de source canadienne. Il pourra alors préférer réclamer une allocation du coût en capital moindre, quitte à payer quelque impôt canadien, s'il lui est possible de réclamer un crédit d'impôt en son pays. En effet, l'amortissement accumulé, comme nous le verrons plus loin, sera sujet, au moment de la disposition, à une récupération qui sera imposée par le gouvernement canadien. Or, il se peut qu'il lui soit difficile à ce moment-là, d'obtenir chez lui un crédit d'impôt équivalent.

Rappelons aussi, à ce sujet, l'existence des règlements 1100(11) et 1101(1 ac) qui prévoient respectivement que le contribuable, sauf exceptions²⁷, ne pourra se servir de l'allocation du coût en capital pour créer une perte sur des biens locatifs et que, d'autre part, tout bien de cette nature, d'une valeur supérieure à \$50 000, fera l'objet d'une catégorie distincte aux fins de l'application des règles régissant l'amortissement du coût en capital.

En vertu de l'article 216(1)(c), les déductions de la section C de la loi, pour le calcul du revenu imposable, telles les déductions personnelles, frais médicaux, donations charitables ainsi que le report des pertes pour les années antérieures et pour l'année subséquente, ne pourront être réclamées par un non-résident. Par conséquent, ce dernier devra lui-même absorber ces pertes de revenus locatifs encourues²⁸ lors d'une année d'imposition, puisque ces pertes ne pourront, ni être imputées à l'encontre des revenus provenant d'autres sources, ni être reportées contre des revenus de même source réalisés lors d'années d'imposition subséquentes.

²⁶ CUMYN, A.P.F., *A Non-Resident's Guide to Canadian Taxation*, Toronto, Richard De Boo Limited, 1977, p. 65.

²⁷ Cette règle, entre autres, ne pourra s'appliquer à une corporation dont l'entreprise principale pendant l'année a été d'effectuer le crédit-bail, la location, l'aménagement, la vente, ou toute combinaison de ces activités de biens locatifs, article 1100(12) des Règlements. Voir à cet effet SILVER, S., *Tax Implications of Different Forms of Holding Real Estate*, 1973, *Twenty Fifth Tax Conference* (Canadian Tax Foundation) 425, p. 428.

²⁸ Sujet toutefois à l'application des articles 18(2), 53(1)(H), 20(1)(c)(d)(e) et 21(1) qui pourront possiblement limiter l'étendue de cette perte.

Il se verra, de même, refuser le droit de bénéficier des déductions prévues à l'article 120, puisqu'un tel revenu ne pourra être considéré comme un revenu gagné dans une province, vu les dispositions de la Partie XXVI des Règlements²⁹. Au contraire, la personne non résidente se verra soumise à l'impôt supplémentaire de 43% édicté par le paragraphe premier de l'article 120³⁰. Elle échappera, par contre, à tout impôt provincial, tout au moins au Québec, où aucun dispositif d'imposition similaire à la Partie XIII de la loi fédérale n'a été prévu³¹.

L'option de l'article 216 se fera par la production de la déclaration, requise en vertu de la Partie I, dans les deux ans suivant la fin de l'année d'imposition. Les sommes retenues et remises en vertu de la Partie XIII, serviront à payer d'abord l'impôt exigible sous cette partie, tel que calculé selon la Partie I, suivant un taux croissant proportionnel au revenu gagné, ensuite à payer, s'il y a lieu, tout autre impôt exigible en vertu de la loi et, enfin, tout excédent, s'il en reste, sera remis au non-résident³².

L'article 216(6) prévoit que le non-résident pourra choisir chaque année s'il préfère être imposé selon la Partie XIII ou la Partie I de la loi. Le choix sous l'article 216, pour une année d'imposition, ne l'obligera donc pas à ce même mode d'imposition pour les années futures. Il pourra, en conséquence, opter pour une ou l'autre des deux possibilités, selon ce qu'il jugera lui être le plus avantageux. Toutefois, si le non-résident a déduit, dans une année quelconque, une somme dans le but de tenir lieu d'amortissement du coût en capital (ce qui n'a pu se faire que dans une année où il a opté pour le choix prévu à l'article 216), il devra alors, conformément à l'article 216(5) et (6), produire une déclaration en vertu de la Partie I, dans l'année de la disposition de ce bien, en vue de payer l'impôt sur toute récupération qui aurait pu survenir suite à telle disposition. En s'assurant ainsi que le non-résident sera imposé sur la récupération de l'amortissement dont il a profité, on se trouve, par ailleurs, à contraindre le non-résident au mode d'imposition de l'article 216 à l'égard des revenus locatifs qu'il aura perçus dans l'année où il disposera de l'un de ses immeubles situés au Canada.

Cette option, enfin, s'accompagnera de deux choix quant au mode de paiement. Selon le premier mode, le locataire continuera d'effectuer la retenue édictée à l'article 212(1)(d) (25% du revenu brut), mais le montant ainsi retenu et remis au gouvernement sera alors réputé avoir été payé en vue de l'impôt calculé selon la Partie I³³. Cette méthode a, toutefois, le désavantage de priver le

²⁹ Il en sera de même pour les corporations en vertu de la Partie IV des Règlements (article 402(2)) à moins que celles-ci ne possèdent un établissement stable dans la province, selon la définition donnée à l'article 400(2) des règlements, auquel cas elles pourront bénéficier de l'abattement fiscal de l'article 124, mais seront assujetties, par contre, au paiement de l'impôt provincial.

³⁰ Pour les corporations, le taux d'imposition de 46% prévu par l'article 123 sera alors pleinement applicable.

³¹ L'Ontario, par contre, impose une taxe spéciale de 12% aux corporations non résidentes tirant des revenus de la location ou de la vente d'immeubles situés en Ontario et ce même s'il s'agit de revenus de biens, le tout en vertu des articles 2(2)(b), 2(3)(b) et 2(4) du *Ontario Corporations Tax Act*, 1970 S.R.O., c. 21.

³² Voir les articles 227(6) et 227(7) de la loi pour la réclamation des sommes payées en trop.

³³ Article 216(2).

non-résident d'une partie appréciable de ses revenus durant l'année, désavantage que l'intérêt, au taux de 8% sur les sommes payées en trop, ne compensera que de façon partielle. Aussi, un deuxième mode de paiement a-t-il été prévu dans le but d'atténuer en partie cet inconvénient.

Pour se prévaloir de cette option, il faudra d'abord que la personne chargée, en vertu de l'article 215(3), de retenir une partie des sommes payées ou créditées à titre de loyers de biens immobiliers à un non-résident, ait été désignée par ce dernier comme son mandataire. Il suffira ensuite qu'un exemplaire du formulaire NR6, prescrit par le ministère, soit complété conjointement par le non-résident et son mandataire³⁴. Par ce document, le non-résident s'engagera à produire une déclaration de son revenu locatif dans les six mois de la fin de l'année, plutôt que dans les deux ans, ce qui permettra à son mandataire de retenir et remettre au gouvernement que 25% des loyers nets³⁵ disponibles pour remise, plutôt que 25% des loyers bruts³⁶. Ce choix aura toutefois pour effet, ainsi que le précise d'ailleurs le formulaire, d'engager la responsabilité personnelle du mandataire pour la différence existant entre les sommes qui auraient dû autrement être retenues et celles effectivement remises, si le non-résident ne se conforme pas à son engagement de produire une déclaration du revenu concerné dans les six mois de la fin de l'année d'imposition, ou s'il fait défaut de payer l'impôt exigible en vertu de l'article 216, dans les délais impartis.

D. REVENUS D'ENTREPRISE.

Dans l'hypothèse où les revenus locatifs, provenant de biens immobiliers situés au Canada, seront perçus comme en étant d'entreprise, le non-résident se verra assujéti au régime d'imposition établi par la Partie I de la loi en vertu des articles 2(3)(b) et 115(1)(a)(ii).

Il aura droit, comme tout résident canadien, aux déductions permises par la Section B pour le calcul de son revenu, ce qui lui permettra, entre autres, de réclamer l'amortissement du coût en capital³⁷. Les dépenses encourues à l'extérieur du Canada seront aussi déductibles si elles relèvent entièrement de l'entreprise canadienne, et partiellement déductibles si une partie seulement peut être imputée à l'exploitation de l'entreprise au Canada³⁸. Il pourra de plus profiter, dans la mesure où celles-ci seront raisonnablement applicables³⁹, des

³⁴ Une telle déclaration, si on désire maintenir ce mode de paiement, devra être renouvelée annuellement.

³⁵ L'expression «loyers nets» n'est pas défini par la loi mais il s'agirait, selon le Bulletin d'interprétation 72-9, du montant mensuel brut duquel aurait été déduit «le montant des frais fixes mensuels ou autres calculés proportionnellement, comme les taxes municipales, les assurances, les intérêts hypothécaires, les réparations et autres débours». Puisqu'on ne parle pas de l'allocation du coût en capital, il semble qu'on ne pourrait déduire une certaine somme à ce titre pour en arriver au montant net dont parle l'article 215.

³⁶ Formule NR7.

³⁷ Ce qui ne pourra être fait qu'à l'égard des biens ayant servi à gagner ce revenu d'entreprise et dont l'emplacement se situe au Canada, Règlement 1102(3).

³⁸ Article 115.

³⁹ Voir le Bulletin d'interprétation IT-171.

déductions prévues à la section C de la loi, pour le calcul de son revenu imposable. Ainsi, le non-résident pourra jouir des exemptions personnelles accordées par l'article 109, s'il est un particulier au sens de la loi⁴⁰, déduire les frais médicaux et donations charitables, en plus de pouvoir reporter les pertes subies de la façon prévue à l'article 111, dans la mesure où les pertes en capital auront résultées de la disposition de biens canadiens imposables⁴¹ et que les pertes d'entreprise auront été encourues par l'entreprise exploitée au Canada⁴². Il pourra de même bénéficier des déductions de l'article 120, s'il détient un établissement stable dans une province au sens de la Partie XXVI des règlements⁴³, mais devra, si tel est le cas, se soumettre à l'impôt provincial alors applicable.

En définitive, lorsque les revenus locatifs constitueront des revenus d'entreprise, le non-résident sera assimilé, à toutes fins pratiques, à tout autre résident canadien.

Le seul problème qui pourra se soulever, sera celui de la double imposition. En effet, puisqu'il s'agit de revenus d'entreprise, le non-résident se verra, d'une part, imposé selon la Partie I alors que, d'autre part, toute personne devant lui remettre une somme quelconque à titre de loyers sera tenue, sous peine de responsabilité personnelle, de retenir 25% de ces montants. Fort heureusement, comme le souligne Poissant⁴⁴, l'effet combiné des articles 214(13)(c), 215(4) de la loi et notamment 805(1) et (2) des Règlements permettront d'éviter cette surcharge. Ainsi, l'article 805(1) énonce le principe général voulant que tout revenu susceptible d'imposition sous la Partie XIII, tels les revenus locatifs, soit sujet à retenue. Mais il permet d'éviter la double imposition en ajoutant que les revenus d'entreprise dérogeront à ce principe. Et l'article 805(2) complète cette disposition en édictant que le ministre pourra, s'il est convaincu qu'il s'agit bien de revenus d'entreprise, permettre à une personne de verser ou créditer à un non-résident, une somme autrement soumise à l'application de la Partie XIII, sans quelle ne soit tenue d'effectuer la déduction prévue par l'article 215 de la loi. Il sera naturellement plus prudent, pour toute personne désirant s'abstenir d'effectuer cette retenue, d'obtenir d'abord telle permission du ministère.

⁴⁰ Comme l'indique le Bulletin d'interprétation IT-171, le non-résident profitera des exemptions personnelles proportionnellement au nombre de jours durant l'année où l'entreprise a été exploitée au Canada. Ainsi, dans l'arrêt *Rubinstein c. M.N.R.*, (1962) 16 D.H.C. 100, on a décidé qu'un non-résident ayant exercé une entreprise durant toute l'année au Canada, avait droit à la complète exemption personnelle accordée par l'article 109. Au même effet voir *Adolf Samet c. M.N.R.*, (1971) 25 D.T.C. 581.

⁴¹ Article 111(8)(c).

⁴² Article 115(1)(c).

⁴³ Voir les articles 2602.1 et 2603 qui ont pour effet d'établir la nécessité de détenir un établissement stable dans une province pour que des revenus puissent être considérés comme ayant été gagnés dans une province et l'article 2600(2) qui a pour objet de définir cette expression «d'établissement stable».

⁴⁴ *Op. cit.*, n. 10, p. 35 et 169.

II. — REVENUS DÉCOULANT DE LA DISPOSITION D'UN IMMEUBLE.

A. SUITE À UNE VENTE.

Le profit qu'une personne réalise sur la vente d'un immeuble peut faire l'objet d'une imposition, soit à titre de gain en capital, soit comme revenu d'entreprise. Encore une fois, la loi n'énonce aucune règle permettant de différencier les sources de revenus en cause. Il faut s'en remettre à la jurisprudence qui prendra en considération les facteurs usuels de l'intention du contribuable, du rapport entre la transaction et l'entreprise régulière de contribuable, de la nature de la transaction, du genre de biens disposés, du nombre et de la répétition des transactions, etc.⁴⁵

Prenant pour acquis que ces critères sont bien connus, nous analyserons immédiatement les conséquences qu'entraîneront la vente par un non-résident d'un immeuble situé au Canada.

1. *Gain en capital.*

a) RÈGLES D'IMPOSITION.

L'assujettissement d'un non-résident au paiement de l'impôt canadien, lorsque ce dernier réalise un gain en capital résultant de la vente d'un immeuble situé au Canada, relève des articles 2(3)(c), 115(1)(a)(iii) et 115(1)(b)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En vertu de ces dispositions, toute personne non-résidente sera soumise à une imposition sur la moitié du gain réalisé lors de la disposition d'un tel bien canadien imposable. Et, tout comme un non-résident exerçant une entreprise au Canada, elle sera tenue de produire une déclaration de ces revenus en vue d'être taxée sur son revenu imposable selon son taux propre d'imposition, tel qu'établi par la Partie I de la loi.

Si ce non-résident tire déjà des revenus d'autres sources situées au Canada (autres que des revenus locatifs imposés selon la Partie XIII), ses gains en capital imposables seront alors ajoutés à ces autres revenus. Son régime d'imposition sera le même que pour tout autre résident canadien, à l'exception de certaines dispositions qui lui seront inapplicables. Ainsi, il ne pourra réclamer de réserve pour la proportion du gain en capital payable dans une année ultérieure, l'article 40(2)(a) le lui interdisant. De même, dans l'hypothèse où son immeuble pourrait être considéré comme une résidence principale au sens de l'article 54(g), la déduction de l'article 40(2)(b) ne pourra lui être appliquée que de façon partielle, le numérateur, établi à l'alinéa (i) de ce dernier article, ne pouvant être supérieur au nombre un.

⁴⁵ Voir à ce sujet CARON, Yves, *L'opération immobilière et la Loi de l'impôt sur le revenu*, dans *Cours de perfectionnement du Notariat*, Montréal, Chambre des Notaires du Québec, 1973, p. 36 et du même auteur, *Le droit fiscal canadien après la réforme de 1971* dans *Manuel du Notaire*, volume III, 1^{er} Cahier, Chambre des Notaires du Québec, n° 3.4.2, p. 55.

Il ne pourra, non plus, étaler la partie imposable de son gain en capital au moyen d'une rente à versements invariables puisque l'article 61 ne s'adresse qu'aux résidents canadiens. S'il doit payer de l'impôt dans son propre pays pour le gain réalisé, il se verra refuser au Canada tout dégrèvement pour impôt payé à l'étranger⁴⁶. Les exemptions personnelles, pour frais médicaux, ainsi que pour donations charitables, lui seront aussi refusées si son seul revenu dans l'année, aux fins de l'impôt canadien, provient de la disposition d'un bien canadien imposable⁴⁷.

Enfin, le particulier non-résident ne pourra profiter des déductions prévues à l'article 120, car, en vertu des règles énoncées à la Partie XXVI des règlements, le gain en capital ne pourra être considéré comme un revenu gagné dans une province⁴⁸. Ceci s'explique par le fait que ces règlements datent d'avant 1971, alors que le gain en capital n'était pas encore imposable, et qu'ils n'ont depuis subi aucune modification. On comprend alors comment il se fait que l'article 2602(1), lorsqu'il traite des revenus gagnés dans une province, « oublie » d'y inclure la partie imposable des gains en capital. Cet oubli aura naturellement pour effet d'entraîner la surtaxe de 43% prévue par l'article 120(1), ce qui, dans les provinces autres que le Québec, se trouvera compensé par l'exemption d'impôt provincial qui en résultera. Par contre, la situation sera différente au Québec, car cette province étant la seule à avoir établi ses propres dispositions d'imposition provinciale, le particulier non-résident disposant d'un immeuble situé au Québec, se verra, en outre, soumis à l'imposition provinciale de son gain en capital imposable⁴⁹, ce qui ne manquera pas de lui procurer un fardeau fiscal particulièrement lourd.

b) PROCÉDURE D'IMPOSITION⁵⁰.

Pour s'assurer que l'impôt applicable sera perçu, l'article 116(5) précise que l'acheteur devra retenir et remettre, pour le compte du non-résident, une somme

⁴⁶ Article 126(1).

⁴⁷ Voir le Bulletin d'interprétation IT-171.

⁴⁸ Pour les corporations non résidentes, il faudra distinguer la corporation détenant déjà un établissement stable au Canada (ce qui sera normalement le cas des corporations exploitant une entreprise au Canada), de celle n'en détenant pas. La première en vertu des alinéas (a)(b) et (d) de l'article 400(2) des Règlements verra le terrain qu'elle possède dans une province être considéré comme constituant lui-même un établissement stable dans cette province et, en conséquence, son gain en capital imposable sera censé avoir été gagné dans cette même province (application des articles 402(1) ou (3) ainsi que 413 des Règlements). De ce fait cette corporation profitera de l'abattement fiscal prévu à l'article 124 mais demeurera tenu au paiement de l'impôt provincial. De plus, l'impôt de succursale prévu par la Partie XIV de la loi s'appliquera s'il s'agit d'une corporation non résidente exerçant une entreprise au Canada.

Par contre, s'il s'agit d'une corporation ne détenant pas d'établissement stable au Canada, sa situation se rapprochera de celle d'un particulier non résident en ce sens qu'elle ne pourra profiter de l'abattement fiscal de l'article 124 mais se verra par contre, libéré de tout impôt provincial sauf au Québec (et en Ontario, voir note suivante) où elle demeurera quand même assujéti au paiement d'un tel impôt. Voir GAUTHIER, p. 57.

⁴⁹ Cette double imposition se retrouvera aussi en Ontario lorsqu'il s'agira d'une corporation non résidente car elle sera soumise à la taxe de 12% imposée par l'*Ontario Corporations Tax Act*, *op. cit.* n. 31.

⁵⁰ Sur ce sujet voir le circulaire d'information 72-17R2.

équivalant à 15% du prix auquel lui revient ce bien, si aucun certificat ne lui a été délivré par le Ministère du Revenu national. Cette somme devra être remise au receveur général du Canada par l'acheteur, même si ce dernier est un non-résident (puisque nul article ne limite la portée de ce terme), dans les trente jours suivant la fin du mois où la transaction a pris place, à moins, bien sûr, que le vendeur ne se soit entretenu conformément aux prescriptions de la loi.

L'acquéreur pourra se dégager de cette obligation et de la responsabilité qui en découle, par l'obtention d'un certificat approprié. Ce qui pourra se faire de deux façons.

i. *Émission du certificat avant la vente.*

Selon un premier mode facultatif, il appartiendra au non-résident d'aviser le ministère, à une date quelconque avant la disposition, de son intention de vendre un immeuble situé au Canada. L'avis⁵¹ devra contenir les renseignements exigés par l'article 116(1), et on devra notamment y retrouver le produit anticipé de la disposition du bien, qui constituera le plafond du certificat, ainsi que le prix de base rajusté du bien au moment où l'avis est donné.

Cet avis devra être accompagné du paiement d'une somme équivalant à 25% de la différence existant entre le prix de base rajusté du bien et le produit estimatif de la disposition, ou encore d'une garantie, acceptée par le ministère, devant assurer le paiement de l'impôt éventuel.

Une fois ces formalités accomplies, le ministère devra, en vue de la disposition imminente du bien, livrer au non-résident ainsi qu'à l'acheteur, un certificat sur lequel apparaîtra le produit anticipé de la disposition du bien. Si la vente a lieu de la manière déclarée, sans que la contrepartie n'excède le plafond du certificat, l'acheteur sera libéré de toute responsabilité quant au paiement de l'impôt en rapport avec cette transaction. Le vendeur, toutefois, demeurera tenu de produire la déclaration requise en vertu des articles 2(3), 115(1) et 150⁵². Par contre, si le produit de disposition s'avère être supérieur au plafond indiqué au certificat, l'acheteur devra, sous peine d'engager sa responsabilité personnelle, retenir le moindre des montants suivants:

a) 15% du prix auquel lui revient ce bien, ou

b) 25% du montant en sus de la limite du certificat, le tout conformément à l'article 116(5) de la loi.

ii. *Émission du certificat après la vente.*

Si la vente a eu lieu sans que le certificat n'ait été obtenu, l'article 116(3) oblige alors le non-résident à faire parvenir au ministre, sous peine d'encourir la

⁵¹ Formule T-2062.

⁵² Sous peine d'encourir les pénalités prévues aux articles 162 et 238.

sanction prescrite par l'article 238(2)⁵³, dans les dix jours suivant la date de disposition du bien, un avis sous pli recommandé se conformant aux prescriptions de la loi⁵⁴. On devra y retrouver énoncés les mêmes renseignements que ceux exigés par l'article 116(1), soit les nom et adresse de l'acquéreur, une description du bien vendu, le produit de disposition ainsi que le prix de base rajusté. Cet avis devra, de même, être accompagné du paiement de la somme correspondant au quart de la différence existant entre le produit de disposition et le prix de base rajusté, ou encore d'une garantie acceptable, avant que le certificat ne soit émis. On constate, toutefois, qu'en procédant de cette façon, la responsabilité de l'acquéreur demeurera engagée, tant et aussi longtemps que le certificat n'aura pas été émis, advenant que ce dernier n'ait pas pris la précaution de retenir la somme prescrite par l'article 116(5).

En définitive, ces articles font ressortir l'importance, pour tout acquéreur d'un immeuble situé au Canada, de s'assurer du lieu de résidence de son vendeur, car il lui appartiendra de prouver, qu'après une enquête sérieuse⁵⁵, il n'avait aucune raison de croire que son vendeur ne résidait pas au Canada, s'il désire, après coup, se libérer de toute responsabilité personnelle⁵⁶.

Notons enfin que si l'immeuble est situé au Québec, de semblables dispositions s'appliqueront en vue d'assurer le paiement de l'impôt provincial⁵⁷.

c) TRAITÉ CANADA-ÉTATS-UNIS.

Quelques mots seulement à ce sujet.

L'article VIII du traité Canada-États-Unis se lit ainsi:

Article VIII

Gains derived in one of the contracting states from the sale or exchange of capital assets by a resident or a corporation or other entity of the contracting state shall be exempt from taxation in the former state, provided such resident or corporation or other entity has no permanent establishment in the former state.

Un résident américain ne possédant aucun établissement permanent au Canada, et qui vend un bien immobilier de nature capitale qui y est situé, se verra

⁵³ Ce défaut d'aviser le Ministre constitue une infraction passible sur déclaration sommaire de culpabilité: a) d'une amende d'au moins \$200 et d'au plus \$10 000 ou b) à la fois de l'amende prescrite par l'alinéa (a) et d'un emprisonnement d'au plus 6 mois.

⁵⁴ Formule T-2062.

⁵⁵ Selon le circulaire d'information 72-17R2, le ministère exigera tout au moins que l'acheteur se soit enquis du lieu de résidence du vendeur. Une lettre de ce dernier indiquant qu'il est résident canadien sera aussi jugée suffisante si rien ne permet de douter de la véracité de cette allégation.

⁵⁶ Article 116(5).

⁵⁷ Le montant payable par le non-résident équivaudra à 15% de la différence entre le prix de base rajusté du bien et le produit de disposition alors que le pourcentage que devra retenir l'acquéreur en l'absence de certificat s'établira à 10% du prix de vente. Si le plafond du certificat s'avère inférieur au prix de disposition, l'acquéreur devra retenir le moindre de 10% du prix d'achat ou de 15% de l'excédent du prix d'achat sur la limite du certificat. Articles 1098 et 1101 de la *Loi sur les impôts*, 1977 L.R.Q., c. 1-3.

donc, en vertu de cet article, exonéré de tout impôt canadien sur le gain en capital réalisé⁵⁸. Dans quelle mesure devra-t-on, alors, respecter les exigences de l'article 116?

Soulignons d'abord qu'il serait quand même préférable qu'un certificat soit obtenu, afin de permettre à l'acheteur de se dégager de toute responsabilité personnelle.

Quant à ce certificat, malgré ce que prévoit le circulaire d'information 72-17R2⁵⁹, il apparaît qu'après s'être assuré que le vendeur est bien un résident américain, le ministère du Revenu fédéral ainsi que son homologue québécois, accepteront de l'émettre sans exiger aucun paiement ou garantie adéquate en autant que le vendeur américain, d'une part, leur déclare par écrit ne détenir aucun établissement permanent⁶⁰ au Canada et, d'autre part, s'engage à leur payer tout impôt qui pourrait survenir en raison de cette transaction.

Cette position, adoptée en pratique, se révèle plus souple que celle prescrite par la loi, car en théorie du moins, le ministère pourrait aisément exiger le respect de l'article 116, d'autant plus que la possibilité demeure que le résident américain puisse acquérir, avant que l'année d'imposition ne se termine, un établissement permanent au Canada, éliminant ainsi tout droit à une telle exemption.

d) PERTE RÉSULTANT DE LA VENTE DE L'IMMEUBLE.

Dans l'hypothèse où la vente par un non-résident d'un immeuble situé au Canada se serait traduite par une perte en capital, celui-ci pourra alors, comme tout autre contribuable canadien, se servir de la moitié de cette perte pour réduire d'autant la partie imposable de ses gains en capital réalisés dans l'année sur la disposition de biens canadiens imposables. Au cas d'excédent, s'il est un particulier, il profitera, de même, jusqu'à concurrence de \$2 000, de la déduction accordée par l'article 3(e) à l'encontre de ses revenus provenant de toutes autres sources (à l'exception des revenus exclus par la Partie XIII de la loi), gagnés durant cette même année d'imposition⁶¹. Il pourra aussi reporter cette perte, au besoin, de la façon prévue à l'article 111⁶². Rappelons, aussi, à ce sujet, qu'une perte en capital ne pourra survenir qu'en autant que l'immeuble soit classé comme un bien non amortissable autre qu'un bien à usage personnel⁶³. Car, s'il s'agit d'un bien amortissable, cette perte, en considérant que ce bien soit le seul de sa catégorie, constituerait alors une perte terminale entièrement déductible dans l'année de la disposition de ce bien.

⁵⁸ Il en sera de même à l'égard de l'impôt québécois en vertu de l'article 381(6) des Règlements de la Loi sur les impôts.

⁵⁹ Qui prône la nécessité, dans un tel cas, de se conformer aux prescriptions de l'article 116, ce que l'on retrouve aussi au Bulletin d'interprétation IT-173R.

⁶⁰ Au sens de la définition donnée par le protocole accompagnant ce traité.

⁶¹ Article 111(8)(c).

⁶² Voir le Bulletin d'interprétation IT-262.

⁶³ Article 40(2)(g)(iii).

Évidemment, si l'immeuble servait à produire des revenus locatifs tirés de bien, dans un cas où l'option de l'article 216 a été faite, cette perte, qui ne constituerait naturellement pas une perte en capital mais signifierait plutôt qu'un amortissement insuffisant a été réclamé, ne pourrait alors être imputée qu'à l'encontre des revenus visés par l'article 216, et ce, seulement dans la mesure où ces revenus auront été, de plus, gagnés durant la même année⁶⁴.

2. Revenus d'entreprise.

Les profits, entièrement imposables, provenant de cette source, seront taxés de la même façon que pour les revenus locatifs tirés d'entreprise, soit en vertu des articles 2(3)(b) et 115(1)(a)(ii). Et à part l'article 20(8) qui aura pour effet, s'il s'applique, de faire perdre au non-résident le bénéfice de la réserve accordée par l'article 20(1)(n), tout ce qui est pertinent à la situation qui nous intéresse a déjà été vu, précédemment, dans le cadre des revenus locatifs tirés d'entreprise.

La seule question qui retiendra présentement notre attention, consistera à se demander si la retenue d'impôt édictée par l'article 116 s'appliquera aussi au revenu d'entreprise.

En effet, l'article 116 est conçu de façon à s'appliquer lorsqu'une personne non résidente se propose de disposer d'un « bien canadien imposable ». Or, l'article 115(1)(b), qui, aux termes de l'article 248, a pour objet de préciser le sens de cette expression, prévoit que tout bien immeuble situé au Canada sera considéré comme un tel bien canadien imposable. Comme le souligne Verchère⁶⁵, l'article 116 ne semble donc pas limiter son effet aux seules dispositions d'immeubles qui résulteront en un gain en capital pour leur propriétaire non résident. Au contraire, l'interprétation de ces articles laisserait plutôt sous-entendre la nécessité de se conformer aux exigences de cette section de la loi, même si la disposition de l'immeuble donnerait lieu à un revenu d'entreprise plutôt qu'à un gain en capital.

L'opinion contraire apparaît toutefois être tout aussi valable, et le ministère lui-même aurait confirmé l'inapplicabilité de l'article 116, advenant que l'immeuble se révélerait être détenu comme partie d'un inventaire par le vendeur⁶⁶.

Mais, d'ici à ce que la question soit définitivement réglée, il serait certainement plus prudent de s'assurer que la responsabilité éventuelle de tout acquéreur de tel bien immobilier aura été dégagée, soit par l'obtention, avant la vente, du certificat prévu à l'article 116(1), soit par la retenue, en l'absence de tel document au moment de la disposition, des montants prescrits par la loi.

On peut enfin, en terminant, souligner l'existence d'une lacune que l'on retrouve dans la loi, à propos de l'imposition de tels revenus. En effet, même dans

⁶⁴ Étant donné le calcul autonome de l'impôt sous l'article 216 et l'impossibilité de réclamer les déductions de la section C de la loi à l'égard de tels revenus locatifs.

⁶⁵ VERCHÈRE, B., *Canadian Income Tax Considerations For Non-Residents Owning Real Estate Situate in Canada*, 1973 Twenty Fifth Tax Conference (Canadian Tax Foundation) 469, p. 480.

⁶⁶ Voir GAUTHIER, A., *loc. cit.*, n. 13, p. 234 et POISSANT, C.A., *op. cit.*, n. 11, p. 123 et 124.

l'hypothèse la plus favorable, le ministère ne pourra recevoir que 25% de l'excédent du produit de la disposition sur le prix de base rajusté du bien (ou 15% du prix d'achat). Or, le taux d'imposition du particulier pourra s'élever jusqu'à concurrence de 43% du profit réalisé⁶⁷. Il est donc possible que l'on retrouve un solde d'impôt impayé. Ce qui n'a certainement pas été voulu par le législateur, vu les difficultés qui pourront survenir quant au recouvrement de ces sommes.

B. SUITE À UNE DONATION OU DÉCÈS.

Nous ne soulignerons naturellement, ici, que les règles particulières faisant exception, soit aux principes dégagés antérieurement suite à la vente d'un immeuble canadien par un non-résident, soit aux dispositions spécialement prévues par la loi pour s'appliquer en cas de donation ou décès.

Il importe, d'abord, de préciser que le décès ne sera pas considéré comme une disposition au sens de l'article 116. En conséquence, ce dernier article, ainsi que les exigences qui en découlent, demeureront donc inapplicables advenant qu'une telle éventualité se réalise⁶⁸. Par contre, la disposition d'un immeuble au moyen d'une donation entre vifs demeurera assujettie à l'article 116, qui précise d'ailleurs, dans son paragraphe (5.1), que le produit de disposition, dans une telle hypothèse, devra être interprété comme étant la juste valeur marchande de ce bien immédiatement avant la disposition. Il en sera de même dans tous les cas où la personne non résidente aura disposé d'un immeuble, en faveur d'une personne avec laquelle elle avait un lien de dépendance, pour un produit de disposition nul ou inférieur à la juste valeur marchande.

On doit noter, ensuite, que les roulements prévus par la loi feront l'objet de limitations importantes à l'égard des non-résidents. Ainsi, les biens transférés par décès ou par donation entre vifs à un conjoint ou à une fiducie exclusive en faveur du conjoint, ne pourront faire l'objet des roulements prévus par les articles 70(6) et 73(1).

De même les pertes, revenus, gains en capital ou pertes en capital, des biens transférés directement ou indirectement par acte de fiducie, ou par tout autre moyen que ce soit, à une personne qui avait moins de 18 ans, au conjoint, à une personne qui est depuis devenue son conjoint, ou par acte de fiducie lorsque les conditions de l'article 75(2) sont respectées, ne pourront être considérés comme un revenu, gain ou perte de l'auteur du transfert, puisque les articles 74(1)(2) et 75(2) demeureront inapplicables aussi longtemps que la personne continuera d'être non résidente.

Les roulements prévus par les articles 70(9) et 73(3) concernant le transfert entre vifs, ou par décès, de biens agricoles, pourront cependant s'appliquer advenant que les conditions énoncées par ces articles soient respectées. Par contre,

⁶⁷ Pour être plus exact «pour un total imposable supérieur à \$60 000, \$19 850 plus 43% de la tranche au-dessus de \$60 000», article 117(5.1).

⁶⁸ Voir l'article 116(5.1) et le Bulletin d'interprétation IT-150R ainsi que le circulaire d'information 72-17R2.

l'article 75(1.1) demeurera inapplicable si l'auteur du transfert évite de devenir résident canadien durant la période visée par cette disposition.

Notons enfin que l'article VIII du traité Canada-États-Unis ne pourra être invoqué par un résident américain, au cas de disposition d'un immeuble canadien survenue en raison d'une donation ou d'un décès, puisque les termes « vente ou échange » ne pourraient être étendus de façon à couvrir ces deux modes de disposition.

CONCLUSION

L'investissement immobilier au Canada par un non-résident entraîne plusieurs conséquences fiscales. Nous espérons que ce bref exposé aura réussi à jeter un peu de lumière sur certaines d'entre elles.