

NOTE DE RECHERCHE

Changements apportés au droit de mutation et au droit supplétif prévu dans la *Loi sur les impôts* depuis 2016

No 2018/02

Valérie Poulin-Champagne¹

30 août 2018



¹ Cette note de recherche reprend le contenu de l'essai de Valérie Poulin-Champagne et a été dirigée par Caroline Marion et Luc Godbout. Cette étudiante est récipiendaire d'une bourse d'excellence pour la transformation de son essai en note de recherche.

BOURSE D'EXCELLENCE POUR LA PRÉPARATION ET LA PUBLICATION D'UNE NOTE DE RECHERCHE

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques offre la possibilité aux étudiants et étudiantes sélectionnés d'obtenir une bourse pour souligner la qualité d'un essai, d'une part, et de permettre sa transformation en vue d'une publication sur le site de la Chaire, d'autre part, et ce, sous la forme d'une note de recherche.

Valérie Poulin-Champagne a reçu une bourse d'excellence de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques afin de transformer son essai en note de recherche.

Avec la collaboration de **Tommy Gagné-Dubé**, professionnel de recherche à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke.

L'auteure remercie la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques pour la bourse qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Téléphone : 819 821-8000, poste 67133

Courriel : cffp.eg@usherbrooke.ca

TABLE DES MATIÈRES

Mise en contexte.....	1
Droits de mutation perçus par les municipalités.....	2
1. Mesures visant à resserrer certaines dispositions accordant une exonération du paiement du droit de mutation	4
1.1. Précision à la condition d'exonération lors de certains transferts d'immeubles	4
1.2. Obligation du maintien de la condition d'exonération avant le transfert d'un immeuble.....	7
1.3. Obligation du maintien de la condition d'exonération après le transfert d'un immeuble.....	7
2. Mesures visant les transferts non-inscrits au registre foncier du Québec	13
2.1. Modification du moment d'exigibilité du droit de mutation.....	13
2.2. Obligation de divulgation des transferts d'immeubles non-inscrits au registre foncier du Québec.....	13
3. Droit supplétif prévu dans la Loi sur les impôts	15
3.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016	15
3.2. Situation après le budget du 17 mars 2016	16
4. Autres considérations	18
4.1. Divulgations volontaires.....	18
4.2. Secret professionnel.....	18
4.3. Restriction de la portée de la disposition d'exonération lors du transfert d'un immeuble entre deux personnes morales étroitement liées	18
4.4. Paiement volontaire du droit de mutation, avant l'envoi d'un avis de cotisation	19
4.5. Prescription	20
4.6. Indexation de la base d'imposition du droit de mutation et augmentation des taux. 20	
4.7. Introduction d'exonérations du paiement du droit de mutation pour les transferts impliquant des sociétés de personnes.....	21
Conclusion.....	23

MISE EN CONTEXTE

En décembre 1976, la Loi autorisant les municipalités à percevoir un droit sur les mutations immobilières² est entrée en vigueur. Celle-ci a été instaurée dans le but de procurer des revenus supplémentaires aux municipalités du Québec³. Cependant, l'imposition de droits de mutation était à ce moment discrétionnaire, chaque municipalité ayant le choix d'appliquer le droit ou non.

Ce n'est qu'en 1991 que la loi a été modifiée⁴ pour devenir la Loi concernant les droits sur les mutations immobilières⁵, rendant l'imposition des droits de mutation obligatoire à compter du 1^{er} janvier 1992.

Dès novembre 1991⁶, l'existence de lacunes dans la loi qui permettaient à certaines personnes d'éviter le paiement du droit de mutation a été mise sur la table et, en 1993, la loi fut modifiée⁷ à nouveau pour y intégrer l'article 19.1 LDMI. Cet article fait référence à la Loi sur les impôts⁸ et donne le pouvoir à Revenu Québec d'assujettir certains cessionnaires à un droit supplétif lorsque certaines conditions précises sont rencontrées. La Partie III.7 LI fut donc ajoutée⁹ à la LI.

Quelques modifications furent apportées au fil des années à la LDMI¹⁰ ainsi qu'à la LI. En 2016, la section portant sur la lutte à l'évasion fiscale du discours sur le budget¹¹ du ministre des Finances, M. Carlos Leitão, ouvrait la porte à de grands changements au niveau des exonérations du droit de mutation qui sont permises ainsi qu'à la règle anti-évitement¹². Ces changements seront exposés ci-dessous et analysés à la lumière du projet de loi 112¹³, présenté à l'Assemblée

² R.L.R.Q., c. M-39.

³ Québec, Assemblée nationale, *Journal des débats*, 2 (21 décembre 1976).

⁴ *Loi modifiant diverses dispositions législatives concernant les finances municipales*, L.Q. 1991, c. 32, art. 231-241.

⁵ R.L.R.Q. c. D-15.1 [ci-après LDMI].

⁶ Table Québec-Municipalités, Comité technique sur la fiscalité municipale, compte-rendu de la réunion du 22 novembre 1991.

⁷ *Loi modifiant de nouveau la Loi sur les impôts et diverses dispositions législatives*, L.Q. 1993, c. 64, art. 1.

⁸ R.L.R.Q. c. I-3 [ci-après LI].

⁹ *Supra* note 7, art. 191.

¹⁰ Voir entre autres la *Loi modifiant diverses dispositions législatives concernant le domaine municipal*, L.Q. 2001, c. 68, art. 47.

¹¹ Québec, ministère des Finances, Budget 2016-2017, *Discours sur le budget 2016-2017* (17 mars 2016), à la p. 8.

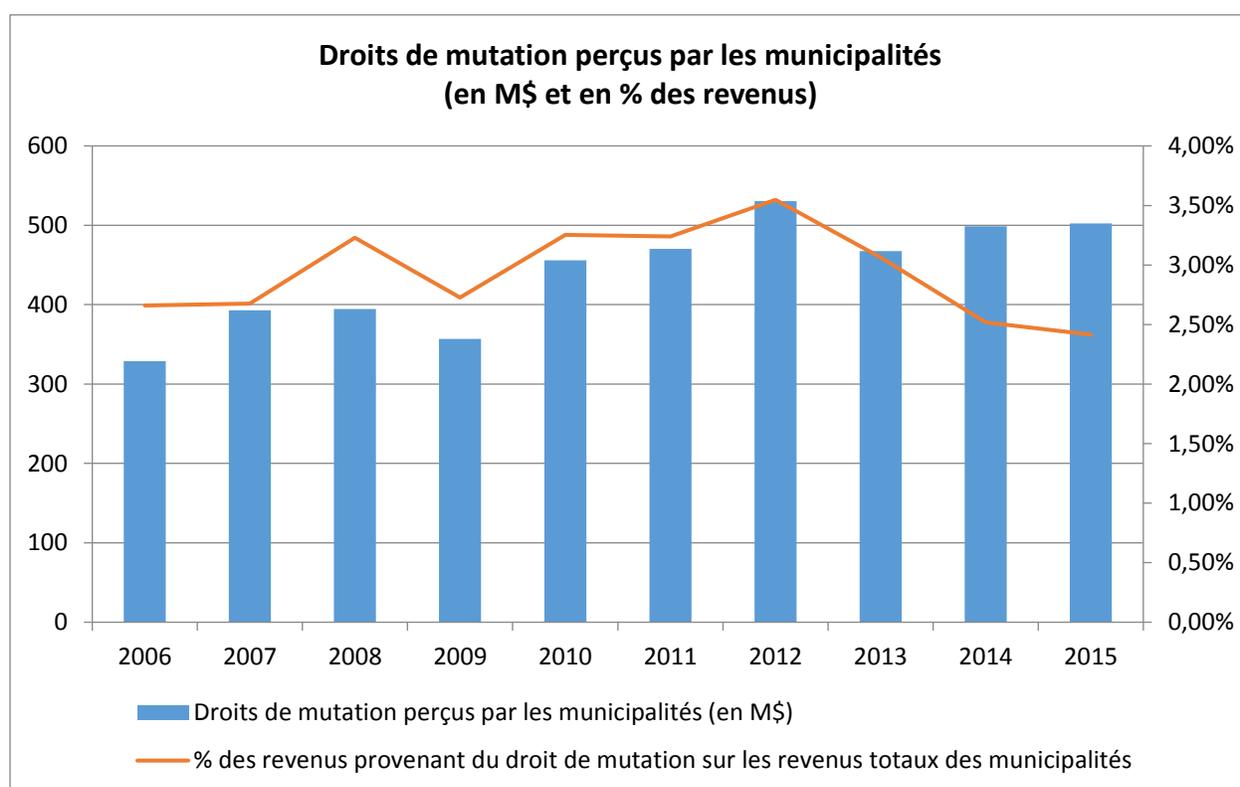
¹² Québec, ministère des Finances, Budget 2016-2017, *Renseignements additionnels 2016-2017* (17 mars 2016).

¹³ P.L. 112, *Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 17 mars 2016*, 1^{re} sess, 41^e lég., Québec, 2016 (présenté le 15 novembre 2016).

nationale le 15 novembre 2016 et sanctionné le 8 février 2017¹⁴. D'autres modifications annoncées en 2016¹⁵ et 2017¹⁶ seront abordées.

Droits de mutation perçus par les municipalités¹⁷

Les droits de mutation ne représentent qu'un faible pourcentage des revenus totaux perçus par les municipalités, soit 2,42 % en 2015 avec des droits de mutation perçus de 502,4 millions de dollars¹⁸. La part des revenus des municipalités occupée par les droits de mutation diminue depuis 2012, alors que les droits perçus démontrent une certaine tendance à la hausse, probablement en raison de l'augmentation de valeur du parc immobilier au Québec.



¹⁴ Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 17 mars 2016, L.Q. 2017, c. 1.

¹⁵ Loi visant principalement à reconnaître que les municipalités sont des gouvernements de proximité et à augmenter à ce titre leur autonomie et leurs pouvoirs, L.Q. 2017, c. 13.

¹⁶ Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017, L.Q. 2017, c. 29; Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2017-14, « Modifications apportées à diverses mesures à caractère fiscal et harmonisation à certaines mesures fiscales fédérales » (20 décembre 2017).

¹⁷ Selon les rapports financiers des organismes municipaux disponibles sur le site internet du MAMOT.

¹⁸ Québec, ministère des Affaires municipales et de l'Occupation du territoire, *Le financement et la fiscalité des organismes municipaux au Québec*, Québec, Publications du Québec, 2017.

Alors que plusieurs organismes comme la Fédération des chambres immobilières du Québec (FCIQ) et l'Association des professionnels de la construction et de l'habitation du Québec (APCHQ) militent pour l'abolition des droits de mutation¹⁹, certaines villes proposent des programmes de remboursement sous certaines conditions. C'est le cas par exemple de la ville de Montréal depuis quelques années²⁰. La ville de Laval a également déjà offert par le passé le remboursement d'une partie du droit de mutation lorsqu'un acquéreur répondait aux critères spécifiés²¹.

Les programmes de remboursement développés par les villes démontrent que celles-ci sont préoccupées par l'obstacle que peut représenter le droit de mutation à l'accession à la propriété pour certaines catégories d'acheteurs et tentent d'y remédier.

¹⁹ Larochelle, Samuel. « Dire adieu à la « taxe de bienvenue » ? » La Presse (8 février 2017)
<<http://www.lapresse.ca/maison/immobilier/201702/08/01-5067419-dire-adieu-a-la-taxe-de-bienvenue.php>>

²⁰ Ville de Montréal, programme Acquisition d'une propriété
<http://ville.montreal.qc.ca/portal/page?_pageid=9337,143035514&_dad=portal&_schema=PORTAL>, page consultée le 22 juin 2018. Voir également Ville de Montréal, règlement 18-025 « Règlement sur le programme de subvention pour l'acquisition d'une propriété résidentielle » (28 mai 2018), art. 11 et 12, Ville de Montréal, règlement 14-035 « Règlement sur la subvention municipale pour l'acquisition d'une propriété » (27 octobre 2014), art. 9 et 10.

²¹ Ville de Laval, règlement numéro L-10265 décrétant un programme d'accession à la propriété pour les jeunes familles dans les quartiers plus anciens de la ville (3 juin 2002), art. 5.

1. MESURES VISANT À RESSERRER CERTAINES DISPOSITIONS ACCORDANT UNE EXONÉRATION DU PAIEMENT DU DROIT DE MUTATION

1.1. Précision à la condition d'exonération lors de certains transferts d'immeubles

Les modifications apportées au droit de mutation par le projet de loi 112 incluent, entre autres, une précision aux expressions « au moins 90 % des actions de son capital-actions, émises et ayant plein droit de vote », « au moins 90 % des actions émises, ayant plein droit de vote, du capital-actions » et « au moins 90 % des actions émises ayant plein droit de vote ». Cette précision était rendue nécessaire en raison du manque d'homogénéité dans l'interprétation de ces expressions²².

1.1.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016

Sens de l'expression « au moins 90 % des actions émises, ayant plein droit de vote »

L'article 19 LDMI accorde des exonérations dans certaines circonstances particulières impliquant des sociétés. L'expression « au moins 90 % des actions émises, ayant plein droit de vote » se retrouve à plusieurs reprises dans cet article. Le ministère des Finances a, dans un bulletin d'informations datant de 2002²³, expliqué le but de l'exonération prévue au paragraphe d) du premier alinéa de l'article 19 LDMI de la façon suivante : « [l]a portée limitée des règles actuelles s'explique par le besoin de s'assurer que la détention ultime des deux sociétés qui procèdent au transfert d'un immeuble n'est pas substantiellement différente²⁴ ». Cette expression a également fait l'objet de quelques décisions des tribunaux et de certaines analyses dans la doctrine²⁵.

Premièrement, dans l'affaire *Lebco Gestion inc. c. Laval (Ville de)*²⁶, la Cour supérieure devait déterminer si Lebco avait droit à l'exonération du paiement du droit de mutation dans le cas où la société vendeuse possède plus de 90 % des actions du capital-actions de Lebco, mais seulement 33^{1/3} % des votes. Lebco suggère qu'elle répondait aux critères du paragraphe 19d) LDMI, puisqu'au moment du transfert, la société vendeuse possédait plus de 90 % de ses actions votantes, ce qui la rend admissible à l'exonération selon une lecture littérale de l'article. De son côté, la ville prône qu'il faut rechercher l'intention du législateur pour ainsi déterminer que

²² *Supra* note 12, p. A.83.

²³ Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2002-8, « Annonce de modifications visant à faciliter l'accès à diverses mesures fiscales ou à en assouplir l'application » (11 juillet 2002).

²⁴ *Ibid*, à la p. 66.

²⁵ Voir par exemple Martel, Thierry L. « Jurisprudence récente : les tribunaux clarifient certaines exonérations de droits sur les mutations immobilières » *Stratège* 21:1 (Mars 2016).

²⁶ *Lebco Gestion inc. c. Laval (Ville de)*, 2015 QCCS 1704 [ci-après Lebco].

l'expression « personnes morales étroitement liées » implique nécessairement la notion du contrôle exercé par l'une des personnes morales sur l'autre. Selon ce point de vue, Lebcos devait donc être contrôlée à 90 % par la société vendeuse.

Le juge Sansfaçon débute son analyse par un récapitulatif de la doctrine en matière d'interprétation des lois et indique que « en matière d'interprétation des lois, la recherche de l'intention du législateur doit primer »²⁷. Par la suite, dans son étude de l'expression « au moins 90 % des actions émises, ayant plein droit de vote », il fait les constats suivants :

- a) Le pourcentage de 90 % exigé par la loi est un indicateur de la très grande proximité souhaitée par le législateur²⁸;
- b) Il peut exister des catégories d'actions qui ne donnent pas de droit de vote puisque l'expression spécifie que les actions doivent conférer un droit de vote²⁹;
- c) Le droit de voter ne doit être limité d'aucune façon³⁰.

Tous ces critères manifestent selon lui que l'intention du législateur était que, non seulement la personne morale détenant les actions puisse contrôler l'autre (en n'étant pas limitée dans son droit de voter et en détenant plus de 50 % des actions votantes), mais également qu'il n'y ait aucun changement significatif de patrimoine (en exigeant que 90 % des actions votantes soient détenues par l'autre personne morale).

Par la suite, le juge analyse également l'article 19.1 LDMI et l'article 1129.29 LI pour conclure que le législateur, par le truchement de ces deux articles, fait expressément référence à la notion du « contrôle » de l'une des deux personnes morales sur l'autre. Il indique que, par conséquent, il ne peut avoir fait abstraction de ce concept dans l'écriture de l'article 19 LDMI³¹.

Un second jugement³², rendu à peine un mois après Lebcos, mais cette fois par la Cour du Québec, indique toutefois que les critères exposés dans la loi « ne souffrent d'aucune imprécision et ne nécessitent aucun effort interprétatif »³³. Il faudrait donc évaluer le nombre d'actions détenues et non le nombre de votes conférés.

²⁷ *Ibid.* au par. 24.

²⁸ *Ibid.* au par. 33.

²⁹ *Ibid.* au par. 34.

³⁰ *Ibid.* au par. 36.

³¹ *Ibid.* aux par. 41 à 46.

³² *Immeubles Jacob-Thibault c. Trois-Rivières (Ville de)*, 2015 QCCQ 6551.

³³ *Ibid.* au par. 63.

1.1.2. Situation après le budget du 17 mars 2016

La nouvelle expression maintenant utilisée dans la LDMI est la suivante « au moins 90 % des droits de vote pouvant être exercés en toute circonstance à l'assemblée annuelle des actionnaires », ce qui vient donc mettre un terme aux divergences d'interprétation ainsi qu'à certaines planifications qui étaient fréquemment rencontrées et qui permettaient à des contribuables d'éviter l'application du droit de mutation ainsi que le droit supplétif qui était prévu dans la LI³⁴. Ces planifications faisaient intervenir des actions multi-votantes qui étaient émises à la personne qui souhaitait acquérir l'immeuble détenu par la société.

Application de la nouvelle expression « au moins 90 % des droits de vote pouvant être exercés en toute circonstance à l'assemblée annuelle des actionnaires »

Cette récente formulation utilisée dans la LDMI semble toutefois ouvrir la porte à de nouvelles planifications visant à éviter le paiement du droit de mutation³⁵. En effet, « [e]n se référant à l'assemblée annuelle des actionnaires, le législateur a manifestement voulu ne pas tenir compte des assemblées auxquelles seuls les détenteurs de catégories d'actions spécifiques seront convoqués »³⁶.

D'ailleurs, dans l'affaire *Lebco*, le juge Sansfaçon avait déterminé que de telles actions comportaient une restriction au droit de voter des actionnaires³⁷.

Solution possible

Une solution possible pour résoudre ce problème serait de retirer de la nouvelle formulation la partie suivante : « à l'assemblée annuelle des actionnaires du cessionnaire ». De cette façon, il n'y aurait plus aucune limitation au droit de vote des actionnaires. Cette solution a l'avantage d'être simple à implanter, puisqu'il s'agit d'une modification législative. Elle simplifie également la disposition. Néanmoins, un nouveau changement à cette expression, survenant relativement rapidement après la première modification, pourrait entraîner de l'incertitude chez les contribuables.

³⁴ Ce droit supplétif est abordé dans la section 3 ci-dessous.

³⁵ Voir à cet effet Marc Lalonde, « Commentaire sur les principales modifications à la *Loi concernant les droits sur les mutations immobilières* dans le cadre de la *Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 17 mars 2016* », 30 avril 2017, en ligne : Éditions Yvon Blais <<http://www.editionsyvonblais.com/blogue/marc-lalonde/commentaire-sur-les-principales-modifications-a-la-loi-concernant-les-droits-sur-les-mutations-immobilieres-300/>>, au point IV.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Lebco Gestion inc. c. Laval (Ville de)*, *supra* note 26, aux para. 53 à 56.

1.2. Obligation du maintien de la condition d'exonération avant le transfert d'un immeuble

1.2.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016

Avant le 18 mars 2016, il n'existait aucune obligation relativement à la durée de détention des actions d'une société lorsque celle-ci procédait au transfert d'un immeuble en faveur d'un actionnaire qui est un particulier³⁸.

1.2.2. Situation après le budget du 17 mars 2016

Les nouvelles mesures annoncées dans le budget 2016-2017 ajoutent un critère fondé sur la durée de détention des actions avant le transfert de l'immeuble lorsque le transfert est fait par une personne morale à une personne physique³⁹.

Absence de l'obligation de maintien de la condition pour les transferts entre sociétés

Aucun critère concernant la détention d'actions ne s'applique lors d'un transfert entre deux personnes morales. Cela pourrait laisser la place à de nouvelles planifications visant à éviter le paiement du droit de mutation par une personne physique qui voudrait ultimement acquérir un immeuble.

Solutions possibles

L'une des solutions qui pourraient empêcher l'utilisation de ces planifications serait d'ajouter une période de détention obligatoire de l'immeuble par une personne morale (ou par toute personne morale étroitement liée qui détenait l'immeuble antérieurement) avant qu'elle puisse le transférer à une personne physique.

Une autre solution pourrait être d'étendre la portée de l'article 23 LDMI aux planifications qui respectent la lettre de la loi, mais pas son objet.

1.3. Obligation du maintien de la condition d'exonération après le transfert d'un immeuble

1.3.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016

Avant le budget 2016-2017, la LDMI ne contenait aucune obligation concernant le maintien de la condition d'exonération. L'article 19.1 LDMI référait à la Loi sur les impôts, où étaient contenus les critères d'application de la règle anti-évitement. En effet, l'article 1129.29 LI visait les cas où il y avait une acquisition du contrôle d'une société dans les 24 mois suivant le transfert exonéré d'un immeuble à cette société et qu'il était raisonnable de considérer que ce transfert avait été

³⁸ Voir l'ancien libellé du paragraphe b du premier alinéa de l'article 19 LDMI.

³⁹ Par. b) du premier alinéa de l'article 19 LDMI.

effectué en prévision de cette acquisition de contrôle. Cet article est traité dans la section 3 ci-dessous.

1.3.2. Situation après le budget du 17 mars 2016

La LDMI prévoit maintenant que la ou les personnes morales cessionnaires ont l'obligation de produire une divulgation à la municipalité concernée si la condition d'exonération cesse d'être maintenue dans les 24 mois qui suivent la date du transfert exonéré, sauf si cela fait suite au décès du cédant⁴⁰. Quelques autres exceptions ont été ajoutées par la suite⁴¹. Cette divulgation doit être effectuée dans les 90 jours suivant la date où la condition cesse d'être respectée⁴². La municipalité enverra à ce moment un compte à la société pour exiger le paiement du droit de mutation selon les modalités existantes à l'article 11 LDMI. De plus, il y a une prescription de trois ans si la société cessionnaire a effectué la divulgation à la municipalité, mais que celle-ci n'a pas envoyé de compte et aucune prescription lorsqu'il n'y aura eu aucune divulgation⁴³.

Un nouveau mécanisme de surveillance a été prévu dans la LI⁴⁴, lequel est discuté dans la section 3 ci-dessous.

Prise en charge par les municipalités

Les municipalités doivent être au fait des nouvelles dispositions qui ont été ajoutées à la LDMI depuis mars 2016 pour être en mesure de les appliquer. Elles doivent élaborer une procédure pour recevoir les divulgations et les transmettre à Revenu Québec⁴⁵. Certaines villes, comme Montréal, proposent d'ailleurs sur leur site internet un formulaire à compléter par les cessionnaires pour qu'ils effectuent les divulgations requises.

De plus, il nous apparaît que rien dans la LDMI ne permet aux municipalités de recevoir le paiement d'un droit de mutation par un cessionnaire qui n'aura pas produit sa divulgation dans le délai de 90 jours. Il faut à ce sujet se référer aux deuxièmes alinéas des articles 1129.33.0.3 et 1129.33.0.4 LI⁴⁶. D'ailleurs, un bulletin Muni-Express, émis en avril 2016, mentionne que les divulgations hors délai devront être faites directement à Revenu Québec⁴⁷.

⁴⁰ *Supra* note 5, art. 4.1 et 4.2.

⁴¹ *Supra* note 16, art. 6.

⁴² *Supra* note 5, 2^e alinéa de l'article 6.1.

⁴³ *Ibid*, art. 13.1.

⁴⁴ *Supra* note 8, Partie III.7.0.1.

⁴⁵ Article 10.2 LDMI, tel que modifié par la *Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017*, *supra* note 16.

⁴⁶ P.L. 112, *supra* note 13, art. 383.

⁴⁷ Québec, ministère des Affaires municipales et de l'Occupation du territoire, Bulletin Muni-Express 2016-05, « Modifications au régime des droits de mutation immobilière » (14 avril 2016).

Par conséquent, les nouvelles dispositions viennent grandement accroître la responsabilité des municipalités.

Impact sur les transferts familiaux

Auparavant, si monsieur X transférait un immeuble à une société et que, par la suite, il vendait la totalité de ses actions à sa conjointe, aucun droit de mutation n'était applicable. Le transfert de l'immeuble était exonéré par le paragraphe a) du premier alinéa de l'article 19 LDMI. Le transfert subséquent des actions n'était pas visé par la LDMI. De plus, le droit supplétif de l'article 1129.29 LI ne pouvait pas trouver application, en raison du sous-paragraphe i du paragraphe a) de l'article 21.3 LI, qui répute qu'aucune acquisition de contrôle n'a lieu lorsque des actions sont acquises d'une personne liée.

Cependant, en raison des nouvelles mesures édictées en mars 2016, la société cessionnaire devra effectuer une divulgation conformément à l'article 4.1 LDMI et ainsi payer le droit de mutation. Si cette divulgation n'est pas effectuée, le droit supplétif de la LI trouvera application.

Solution possible

À notre avis, le législateur pourrait prévoir une exception à l'obligation de produire un avis de divulgation dans les cas de transferts familiaux, par exemple, qui peuvent autrement être exonérés en vertu de l'article 20 LDMI.

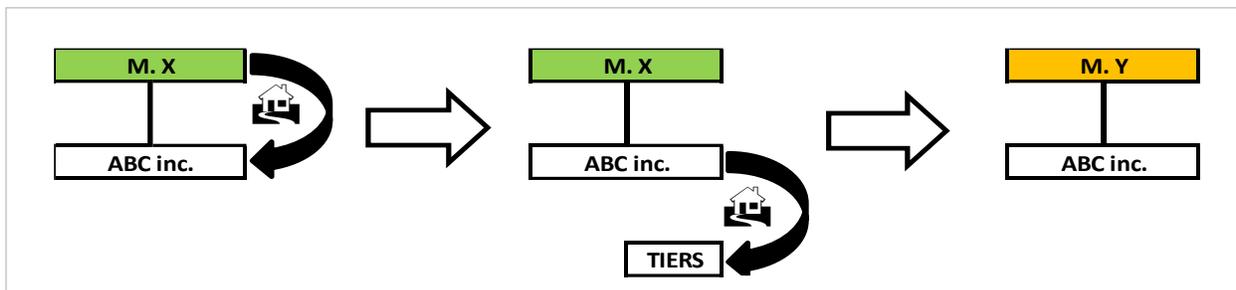
Si toutefois il était dans l'intention du législateur de mettre un frein à certains transferts impliquant des sociétés et des personnes liées, la portée de l'article 23 LDMI pourrait être élargie, comme il a été mentionné plus haut, afin de l'étendre à des planifications ayant pour but d'éviter l'application du droit de mutation.

Revente de l'immeuble antérieure à la cessation de la condition d'exonération

Dans certains cas, le libellé actuel de l'article 4.1 LDMI fait en sorte que certaines sociétés seront tenues de payer des droits de mutation alors qu'elles ne sont plus propriétaires de l'immeuble, si celles-ci cessent de satisfaire à la condition d'exonération postérieurement à la revente de l'immeuble à un tiers. Cela entraînera donc des situations où les municipalités n'ont aucun manque à gagner et où les contribuables ont agi en toute bonne foi⁴⁸. En effet, l'immeuble peut

⁴⁸ Manon Thivierge, « Droits sur les mutations immobilières » dans *Congrès 2016*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2017, 25 :1 aux pp. 25 :23-24; Manon Thivierge, « L'immobilier et la fiscalité – Mise à jour » dans *Congrès 2017*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2017, 6 : 1 à la p. 6 : 11.

avoir été transféré à la société dans un but autre que l'évitement du droit de mutation (par exemple, pour utiliser une perte en capital latente). La vente au tiers n'étant pas exonérée, la municipalité recevra donc le droit de mutation.

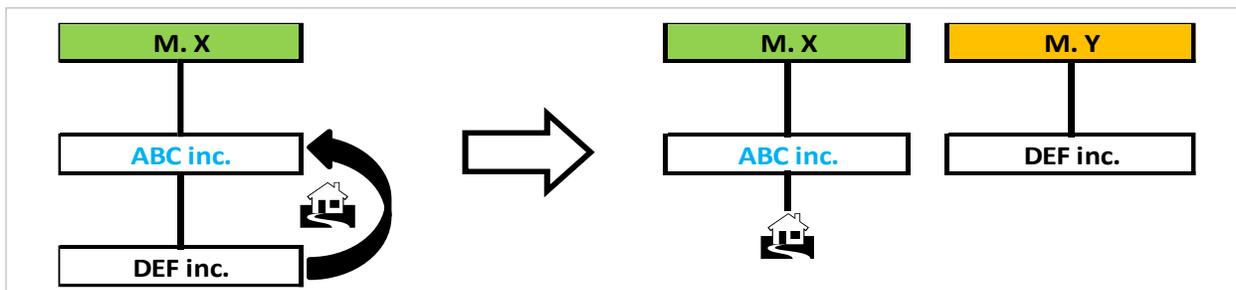


Solution possible

La solution la plus simple pour pallier ce problème serait sans doute d'ajouter une exception à l'article 4.1 LDMI pour faire en sorte qu'un cessionnaire qui est exonéré du paiement du droit de mutation en vertu de l'un des paragraphes *a* ou *d* du premier alinéa de l'article 19 LDMI ne soit pas tenu au paiement du droit de mutation s'il n'est plus propriétaire de l'immeuble au moment où il cesse de rencontrer la condition d'exonération, si cette situation se présente dans les 24 mois qui suivent le transfert exonéré de l'immeuble.

Vente des actions du cédant

Imaginons une structure corporative où monsieur X détiendrait la totalité des actions d'ABC inc. et que cette dernière détiendrait la totalité des actions de DEF inc. Dans cet exemple, DEF inc. est propriétaire d'un immeuble, entre autres. Monsieur X souhaite se départir de DEF inc., mais conserver la propriété de l'immeuble. Celui-ci est donc transféré dans la société ABC inc. et ce transfert est exonéré en vertu du paragraphe 19d) LDMI, les deux sociétés étant étroitement liées. Par la suite, les actions de DEF inc. sont aliénées en faveur d'un tiers. Puisqu'ABC inc. et DEF inc. ne sont plus étroitement liées, l'article 4.1 LDMI trouve application, rendant le droit de mutation payable sur le transfert entre DEF inc. et ABC inc. Pourtant, l'immeuble n'a pas changé de patrimoine.



Solution possible

Une solution possible à ce problème impliquerait l'ajout d'une exception à l'article 4.1 LDMI. Cette exception viendrait confirmer qu'un cessionnaire, qui a été exonéré du paiement du droit de mutation en vertu du paragraphe *d* du premier alinéa de l'article 19 LDMI, n'est pas tenu au paiement du droit de mutation s'il est détenu par la même personne ou par le même groupe de personnes au moment du transfert exonéré ainsi que tout au long de la période de 24 mois qui suit ce transfert exonéré.

Contrôle de fait

Les nouvelles mesures intégrées à la LDMI en 2016 ajoutent également la notion de contrôle de fait lorsqu'il est fait référence aux droits de vote qu'un cédant ou un cessionnaire doit posséder pour être en mesure de bénéficier d'une exonération. En effet, l'article 4.3 LDMI et le quatrième alinéa de l'article 19 LDMI indiquent que :

[...] chaque personne, autre que le cédant et que le cessionnaire, qui, à un moment quelconque, a, en vertu d'un contrat ou autrement, un droit immédiat ou futur, conditionnel ou non, soit à des actions d'une personne morale, de les acquérir ou d'en contrôler les droits de vote, soit d'obliger une personne morale à racheter, à acquérir ou à annuler des actions de son capital-actions qui appartiennent à d'autres actionnaires, est réputée, à ce moment, avoir exercé ce droit [...].

Par conséquent, si des options d'achat d'actions sont octroyées à des employés d'une société, par exemple, toute transaction immobilière impliquant cette société devra être analysée pour évaluer si ces options lui font perdre le bénéfice de l'exonération en vertu de l'article 19 LDMI. Tout transfert exonéré ayant été effectué dans les deux ans précédant l'octroi de ces options devra également être étudié pour valider si la divulgation requise par l'un des articles 4.1 ou 4.2 LDMI doit être expédiée à la ville concernée.

De même, il serait bon d'évaluer les conséquences du transfert des actions d'une société à une fiducie discrétionnaire si la société a préalablement acquis un immeuble par le biais d'un transfert exonéré.

Fusion/Liquidation

Les mesures édictées par le projet de loi 112 touchant le droit de mutation faisaient en sorte que, lorsque l'une des sociétés cédante ou cessionnaire faisait l'objet d'une fusion ou d'une liquidation dans les 24 mois qui suivaient un transfert exonéré en vertu de l'article 19 LDMI, l'un des articles 4.1 ou 4.2 LDMI trouvait application. La société cessionnaire était donc tenue de faire une divulgation et de payer le droit de mutation alors que, dans les faits, l'immeuble n'a en général pas changé de patrimoine.

Le ministère des Finances du Québec a annoncé, en juillet 2017⁴⁹, qu'une exception s'appliquerait dans ces situations en autant que le cédant soit toujours propriétaire d'au moins 90 % des droits de vote pouvant être exercés en toute circonstance à l'assemblée annuelle des actionnaires de la personne morale qui résulte de la fusion ou que le cédant ou le cessionnaire soit toujours étroitement lié à la personne morale résultant de la fusion pendant le reste de la période de 24 mois qui suit la date du transfert de l'immeuble. Cette annonce a été reprise en novembre 2017 dans le projet de loi 146⁵⁰.

⁴⁹ Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2017-8, « Modifications apportées à diverses mesures à caractère fiscal » (13 juillet 2017).

⁵⁰ Devenu la *Loi donnant suite principalement à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 28 mars 2017*, supra note 16, art. 6.

2. MESURES VISANT LES TRANSFERTS NON INSCRITS AU REGISTRE FONCIER DU QUÉBEC

2.1. Modification du moment d'exigibilité du droit de mutation

2.1.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016

Pour les transferts ayant été effectués jusqu'au 17 mars 2016, le droit de mutation était dû à compter de l'inscription de ce transfert au registre foncier selon l'article 6 LDMI, tel qu'il se lisait avant les modifications. Cette situation a fait en sorte que certaines personnes ont eu recours à des planifications qui leur permettaient de reporter indéfiniment le paiement du droit de mutation⁵¹. En effet, le Code civil ne contenant aucun délai relativement à l'inscription d'une vente au registre foncier, même si celle-ci est obligatoire⁵², il suffisait par exemple qu'une société prête-nom détienne l'immeuble et que les transferts subséquents du droit de propriété réel se fassent sous seing privé.

2.1.2. Situation après le budget du 17 mars 2016

L'article 6 LDMI, dans sa version actuelle, indique que le droit de mutation est dû à compter de la date du transfert de l'immeuble. Si ledit transfert n'est pas inscrit au registre foncier dans les 90 jours, une divulgation doit alors être effectuée⁵³, tel qu'il sera vu dans la section 2.2.2 plus bas.

2.2. Obligation de divulgation des transferts d'immeubles non inscrits au registre foncier du Québec

2.2.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016

Avant le budget 2016-2017, il n'existait aucun mécanisme de divulgation des transferts d'immeubles qui n'étaient pas inscrits au Registre foncier du Québec. Par conséquent, un transfert pouvait demeurer inconnu des autorités municipales indéfiniment.

2.2.2. Situation après le budget du 17 mars 2016

Dans le cas où un transfert n'est pas inscrit au Registre foncier du Québec, la LDMI exige désormais du cessionnaire qu'il divulgue le transfert à la municipalité dans les 90 jours, sauf si

⁵¹ Renseignements additionnels 2016-2017, *supra* note 121212, page A.81; Mac-Seing, Valérie. « Prête-nom dans le cadre de transactions immobilières au Québec : défis et enjeux », 2006, Développements récents en droit immobilier et commercial, Service de la formation continue du Barreau du Québec, EYB2006DEV1220.

⁵² Art. 2938 C.c.Q.

⁵³ 2^e alinéa de l'article 6 LDMI.

l'acte de vente est inscrit dans ce délai⁵⁴. La planification faisant intervenir des prête-noms pour reporter le paiement du droit de mutation n'est donc plus possible⁵⁵.

Conformément à l'article 11 LDMI, le droit de mutation est payable dans les 31 jours suivant l'envoi du compte par la municipalité, à défaut de quoi les intérêts commencent à courir. De plus, la prescription de trois ans débute à la suite de la divulgation par le cessionnaire⁵⁶. Si aucune divulgation n'a été effectuée, il n'y a aucune prescription. Si le droit de mutation a été payé à la municipalité à la suite de l'avis de divulgation produit par le cessionnaire ou s'il a été remis à la municipalité à la suite de l'application du droit supplétif par Revenu Québec, il n'aura pas à être payé de nouveau lors de l'inscription du transfert au Registre foncier du Québec⁵⁷.

Prise en charge par les municipalités

Le même défi que celui détaillé au point 1.3.2. ci-dessus se pose ici puisque les municipalités devront collecter de l'information. Il faudra également déterminer comment cette information sera recueillie.

Impact sur les transferts familiaux

Cette nouvelle mesure pourrait également avoir un certain impact sur les transferts familiaux. En effet, dans ces situations, il n'est pas rare que le transfert de l'immeuble soit enregistré au Registre foncier du Québec plusieurs années après le transfert réel. Les auteurs du transfert ne voient sans doute pas à ce moment la nécessité de déboursier une certaine somme pour obtenir un acte notarié. Le transfert n'est enregistré que lors d'une vente à un tiers non lié.

Or, cette façon de faire n'est dorénavant plus possible puisque les nouvelles mesures font en sorte qu'un transfert non enregistré doit être divulgué à la municipalité concernée dans les 90 jours, entraînant du même coup l'obligation pour le cessionnaire de payer le droit de mutation. Si cette divulgation n'est pas effectuée, une pénalité représentant la moitié du droit de mutation sera payable à Revenu Québec, comme il sera décrit dans la section 3 ci-dessous. Dans cette situation, toute exonération qui aurait été possible, par exemple celle relative à un transfert entre un père et son fils⁵⁸, ne pourra trouver application⁵⁹.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ Martel, Thierry L. « La mutation récente des mutations immobilières » *Stratège* 21:2 (Juin 2016).

⁵⁶ Art. 13 LDMI.

⁵⁷ Art 6.2 LDMI.

⁵⁸ Art. 20 LDMI.

⁵⁹ En raison de l'insertion dans l'article 1129.33.0.3 LI de l'expression « si cette loi se lisait sans tenir compte de son chapitre III ». Toute forme d'exonération s'en trouve donc exclue.

3. DROIT SUPPLÉTIF PRÉVU DANS LA LOI SUR LES IMPÔTS

Tel qu'il a été mentionné dans la mise en contexte, dès 1991, des lacunes ont été décelées dans la LDMI, plus précisément au niveau des exonérations accordées en vertu de l'article 19 LDMI. En effet, des planifications très simples étaient mises en place pour permettre l'évitement du droit de mutation, soit par exemple le transfert exonéré d'un immeuble à une société détenue par le cédant, puis la vente des actions de cette société à un tiers. La solution choisie consistait en la création d'une règle anti-évitement devant être administrée par Revenu Québec, ce qui est logique puisque c'est ce dernier qui possède l'information concernant les acquisitions de contrôle des sociétés. Par conséquent, la partie III.7 – Droit supplétif relatif au transfert d'un immeuble dans certaines circonstances – a été ajoutée à la LI en 1993⁶⁰.

3.1. Situation avant le budget du 17 mars 2016

L'article 1129.29 LI se lisait comme suit jusqu'au 17 mars 2016 :

Lorsque, à un moment quelconque, le contrôle d'une société est acquis par une personne ou un groupe de personnes, qu'un immeuble a été transféré à cette société dans les 24 mois précédant ce moment, que ce transfert est exonéré du paiement du droit de mutation en vertu de l'article 19 de la Loi concernant les droits sur les mutations immobilières (chapitre D-15.1) et que l'on peut raisonnablement considérer que le transfert de cet immeuble a été effectué en prévision de l'acquisition du contrôle de la société par la personne ou le groupe de personnes, la société doit payer au ministre, dans les 30 jours qui suivent la date de l'envoi d'un avis de cotisation, un droit supplétif égal à 125 % du montant du droit de mutation qui aurait été exigible par suite du transfert, si cet article 19 n'avait pas été applicable à l'égard de ce transfert et, dans le cas où le transfert n'a pas été inscrit, s'il avait été inscrit.

Comme il est possible de le constater à la lecture de cet article, quatre conditions devaient être rencontrées pour que le droit supplétif puisse être appliqué :

1. Le transfert d'un immeuble doit être effectué en faveur d'une société;
2. Ce transfert doit être exonéré par l'article 19 LDMI;
3. Une acquisition du contrôle de la société par une personne ou un groupe de personnes doit être effectuée dans les 24 mois suivant le transfert exonéré;
4. On peut raisonnablement considérer que le transfert de l'immeuble a été effectué en prévision de l'acquisition du contrôle de la société.

⁶⁰ *Supra* note 7.

Ces conditions entraînaient leur lot de problèmes, soit entre autres :

- L'application des règles d'acquisition de contrôle ainsi que la notion de contrôle, puisque la partie III.7 LI apportait ses propres règles d'acquisition de contrôle;
- Le quatrième critère, qui est un critère très subjectif et donc difficile d'application⁶¹.

3.2. Situation après le budget du 17 mars 2016

À la suite de l'introduction des nouvelles mesures, l'article 1129.29 LI est modifié pour faire en sorte qu'il ne s'applique qu'aux transferts effectués avant le 18 mars 2016⁶².

Pour assurer le respect des nouvelles mesures de la LDMI, la LI a également été modifiée. En effet, une société cessionnaire est tenue de payer au ministre du Revenu un droit supplétif égal à 150 % du droit de mutation si elle n'a pas produit à la municipalité l'avis de divulgation relatif à la cessation du respect de la condition d'exonération⁶³. De plus, tout cessionnaire est tenu de payer au ministre du Revenu un droit supplétif égal à 150 % du droit de mutation s'il n'a pas produit à la municipalité l'avis de divulgation relatif à un transfert non inscrit au Registre foncier du Québec⁶⁴. Les intérêts sont calculés à compter de la date où l'avis de divulgation aurait dû être produit, et ce, jusqu'au paiement du droit supplétif. Comme c'était le cas avec l'ancien droit supplétif, le ministre du Revenu remet l'équivalent du droit de mutation, soit les deux tiers du droit supplétif, au ministre des Affaires municipales et de l'Occupation du territoire (MAMOT), qui doit à son tour le remettre à la municipalité concernée⁶⁵.

Prête-nom

Selon les anciennes mesures, le droit supplétif s'appliquait à la situation telle qu'elle avait été déclarée par les parties dans l'acte notarié⁶⁶. L'affaire *6149626 Canada inc.* portait également sur ce point et le juge Lareau de la Cour du Québec a confirmé que le droit supplétif est bel et bien

⁶¹ Voir par exemple *Transcontinental Graphique inc. c. Candiac (Ville de)*, EYB 1994-84370 (C.S.), au para. 13; Revenu Québec, Mémoire d'opinion 16-028238-001, « Critère d'intention – Droit supplétif prévu à l'article 1129.29 de la *Loi sur les impôts* (RLRQ, chapitre I-3) » (12 mai 2016); Revenu Québec, Lettre d'interprétation 14-021010-001, « Application du droit supplétif prévu à l'article 1129.29 de la LI » (21 mai 2014); Revenu Québec, Lettre d'interprétation 05-010686, « Bien agricole admissible - Immeuble utilisé en partie à des fins agricoles et en location résidentielle - Transfert de l'immeuble en franchise d'impôt dans une société agricole et vente des actions à un tiers » (3 juillet 2006); Revenu Québec, Lettre d'interprétation 01-0100642, « Droit supplétif relatif au transfert d'un immeuble » (14 mai 2001); Martel, Luc. « La transmission de l'entreprise – Aspect fiscal I » dans *Congrès 1999*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2000, à la section 2.2.2.2.

⁶² *Supra* note 14, art. 382.

⁶³ *Supra* note 8, art. 1129.33.0.4.

⁶⁴ *Ibid.* art 1129.33.0.3.

⁶⁵ *Ibid.* art. 1129.33.0.5.

⁶⁶ Revenu Québec, Mémoire d'opinion 09-008138-001, « Droit supplétif relatif au transfert d'un immeuble – Contrat de prête-nom » (13 septembre 2010).

exigible du propriétaire apparent⁶⁷. Toutefois, le nouveau droit supplétif ne pourra s'appliquer de la même façon puisque les droits de mutation sont exigibles du cessionnaire à l'acte non inscrit, donc du réel propriétaire. Il s'agit donc de celui qui devra payer le droit supplétif, s'il y a lieu.

Exonérations non applicables

En vertu de l'article 1129.33.0.3 LI, aucune exonération ne peut s'appliquer à un transfert si le cessionnaire a fait défaut de présenter un avis de divulgation alors qu'il était tenu de le faire, ce qui pourrait s'avérer pénalisant pour un contribuable qui aurait pourtant pu avoir droit à cette exonération du paiement du droit de mutation.

Qu'advient-il dans le cas où le cessionnaire produit son avis de divulgation à la municipalité en dehors du délai de 90 jours et avant qu'une vérification ne soit entamée? Le tiers du droit supplétif est tout de même exigé, selon le deuxième alinéa de l'article 1129.33.0.3 LI. Par conséquent, à défaut d'un article dans la LDMI concernant spécifiquement la production de l'avis de divulgation hors délai, nous concluons donc que toute exonération qui aurait pu avoir été applicable ne pourra pas être accordée – et ne devrait pas l'être – par les municipalités, et ce, même sans l'implication de Revenu Québec. Par ailleurs, comme il a été mentionné plus haut, le MAMOT réfère les municipalités à Revenu Québec pour le traitement des divulgations hors délai⁶⁸.

⁶⁷ 6149626 Canada inc. c. Agence du Revenu du Québec, 2014 QCCQ 8084 aux par. 81 à 102.

⁶⁸ *Supra* note 47.

4. AUTRES CONSIDÉRATIONS

4.1. Divulgations volontaires

Le budget de mars 2016 prévoit qu'un cessionnaire en défaut de produire l'avis de divulgation peut se prévaloir de la politique de divulgation volontaire de Revenu Québec s'il en respecte les conditions. Revenu Québec pourrait alors renoncer à un maximum d'un sixième du droit supplétif⁶⁹. Par conséquent, l'équivalent du droit de mutation sera remis au MAMOT, qui le remettra par la suite à la municipalité concernée, et Revenu Québec conservera au moins un sixième du droit supplétif plus les intérêts.

4.2. Secret professionnel

Jusqu'à l'annonce de modifications législatives en juillet 2017⁷⁰, les articles 10.1 et 10.2 LDMI, qui indiquent ce que doit contenir un avis de divulgation, exigeaient que soient mentionnés les noms des professionnels qui ont rendu des services dans le cadre du transfert de l'immeuble. Cela entraînait en conflit direct avec le secret professionnel prévu à l'article 9 de la Charte des droits et libertés de la personne⁷¹ et avait été dénoncé par la Chambre des notaires du Québec dans un document présenté à la Commission des finances publiques en décembre 2016⁷². Cette exigence est maintenant retirée rétroactivement pour les transferts d'immeubles effectués depuis le 18 mars 2016⁷³.

4.3. Restriction de la portée de la disposition d'exonération lors du transfert d'un immeuble entre deux personnes morales étroitement liées

Le projet de loi 112 abroge la notion de « au moins 90 % de la juste valeur marchande de toutes les actions émises et en circulation » pour déterminer si deux personnes morales sont étroitement liées, et ce, en raison du fait « qu'il peut être difficile en pratique de s'assurer du respect de cette condition »⁷⁴.

Or, il avait été reconnu en 2002⁷⁵ qu'il était nécessaire d'étendre la portée de l'exonération applicable lors de transferts d'immeubles entre deux personnes morales étroitement liées pour

⁶⁹ *Supra* note 12, à la p. A.87.

⁷⁰ *Supra* note 49.

⁷¹ R.L.R.Q. c. C-12.

⁷² Chambre des notaires du Québec, « Commentaires sur le projet de loi n° 112 » (décembre 2016).

⁷³ P.L. 146, *supra* note 16, art. 8 et 9.

⁷⁴ *Supra* note 12, à la p. A.87.

⁷⁵ Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2002-8, « Annonce de modifications visant à faciliter l'accès à diverses mesures fiscales ou à en assouplir l'application » (11 juillet 2002).

y inclure les cas où une société détenait directement ou indirectement 90 % de la juste valeur marchande d'une autre société, par exemple.

Les modifications apportées constituent donc un retour en arrière, même si elles permettent de pallier la difficulté d'évaluation de la juste valeur marchande des actions d'une société.

4.4. Paiement volontaire du droit de mutation, avant l'envoi d'un avis de cotisation

Un deuxième alinéa a été ajouté à l'article 19.1 LDMI en 2001⁷⁶. Le but de cet ajout était de permettre à un cessionnaire de payer volontairement le droit de mutation à la municipalité pour éviter d'avoir à payer le droit supplétif dans le cas où les conditions d'application de ce dernier étaient respectées⁷⁷. Cependant, à la suite d'une interprétation de Revenu Québec⁷⁸, il est apparu que les cessionnaires pouvaient toujours payer volontairement leur droit de mutation à la municipalité, et ce, même dans les cas où Revenu Québec avait entamé une vérification de leur dossier en lien avec l'application potentielle du droit supplétif. En effet, cet alinéa spécifie qu'un paiement est toujours volontaire tant que le droit supplétif ne sera pas exigible. Or, celui-ci devient exigible seulement lors de l'envoi de l'avis de cotisation, c'est-à-dire lors de la clôture du dossier.

Cette interprétation du deuxième alinéa de l'article 19.1 LDMI faisait perdre tout son sens à l'article 1129.29 LI, puisque la pénalité qui y est prévue pouvait ainsi être évitée par un cessionnaire. En effet, dès la réception d'une communication par Revenu Québec, celui-ci pouvait aller payer le droit de mutation à la municipalité et éviter de cette façon le 25 % supplémentaire si cela était plus avantageux que de payer les intérêts sur le droit de mutation. Un cessionnaire avait donc la possibilité d'éviter une mesure anti-évitement.

Cette particularité a été corrigée puisque, maintenant, si un cessionnaire paie le droit de mutation à la municipalité et que le délai pour faire la divulgation est échu, il sera tenu de payer le tiers du droit supplétif au ministre du Revenu⁷⁹, soit 50 % du droit de mutation autrement payable.

⁷⁶ *Supra* note 10.

⁷⁷ Québec, ministère des Affaires municipales et Occupation du territoire, Notes explicatives du Projet de loi 60 (devenu la *Loi modifiant diverses dispositions législatives concernant le domaine municipal* (*Supra* note 10), art. 29.

⁷⁸ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 13-019455-001, « Paiement volontaire d'un droit de mutation afin d'éviter le paiement d'un droit supplétif » (25 février 2014).

⁷⁹ 2^e alinéa des articles 1129.33.0.3 et 1129.33.0.4 LI.

4.5. Prescription

La question de la prescription qui est applicable au droit supplétif a fait l'objet d'une étude approfondie par le juge Lareau de la Cour du Québec lors d'un jugement rendu en août 2014⁸⁰, qui a d'ailleurs été confirmé sur ce point en appel⁸¹. Aux termes de son analyse, le juge conclut qu'aucune prescription ne peut s'appliquer au droit supplétif de la LI, ni celle de l'article 13 LDMI, ni celles applicables selon la LI. Au paragraphe 65 de ses motifs, il indique de plus ce qui suit :

[...] la Partie III.7 ne tient pas compte de l'année d'imposition ni du revenu imposable. L'élément déclencheur est le transfert du contrôle d'une société en présence des quatre conditions mentionnées à l'article 1129.29 LI. D'ailleurs, l'article 1129.29 débute en indiquant : « Lorsque, à un moment quelconque ... ». Au surplus, la Partie III.7 ne prévoit pas d'impôt payable, mais un droit supplétif à un droit de mutation⁸².

Par conséquent, Revenu Québec serait donc libre d'appliquer le droit supplétif en tout temps à un cessionnaire, dans la mesure où il ne s'est pas déjà prononcé sur l'application dudit droit supplétif puisqu'il s'agira d'une première cotisation visée par le premier alinéa de l'article 1010 LI. Celui-ci permet en effet au ministre de déterminer l'impôt en tout temps en vertu de la Partie I LI, mais également en vertu de la Partie III.7 LI par le truchement de l'article 1129.33 LI.

Cette particularité de la prescription s'appliquera fort probablement au nouveau droit supplétif puisqu'une référence à l'article 1010 est également présente dans l'article 1129.33.0.6 LI⁸³.

4.6. Indexation de la base d'imposition du droit de mutation et augmentation des taux

En juin 2017, la Loi visant principalement à reconnaître que les municipalités sont des gouvernements de proximité et à augmenter à ce titre leur autonomie et leurs pouvoirs⁸⁴ a été sanctionnée. Cette loi modifie entre autres la LDMI.

Premièrement, l'article 2 LDMI est modifié pour permettre à l'ensemble des municipalités⁸⁵ de fixer, à leur entière discrétion, un taux supérieur à 1,5 % lorsque la base d'imposition du droit de mutation excède 500 000 \$. Le taux ne pourra cependant pas être supérieur à 3 %, sauf pour la Ville de Montréal, qui n'a maintenant plus de limite. La Ville de Granby est la première à avoir utilisé ce nouveau pouvoir en augmentant à 3 % le taux applicable à la base d'imposition qui

⁸⁰ 6149626 Canada inc. c. Agence du Revenu du Québec, *supra* note 67.

⁸¹ 6149626 Canada inc. c. Agence du Revenu du Québec, 2016 QCCA 295.

⁸² *Supra* note 67, au para. 65.

⁸³ *Supra* note 14, art. 383.

⁸⁴ *Supra* note 15.

⁸⁵ Auparavant, seule la ville de Montréal avait ce pouvoir.

excède 500 000 \$⁸⁶. Récemment, certaines municipalités ont également annoncé l'augmentation du taux de la base d'imposition applicable à la tranche de 500 000 \$ et plus⁸⁷.

Deuxièmement, l'article 2.1 est ajouté à la LDMI. Cet article prévoit que les montants constituant la base d'imposition du droit de mutation seront indexés annuellement, et ce, à compter du 1^{er} janvier 2018.

Plusieurs outils sont disponibles sur le Web pour calculer le montant des droits de mutation. Il faudra donc porter une attention spéciale à celui que l'on veut utiliser pour s'assurer qu'il prend en charge les récentes modifications à la LDMI, par ville. À titre d'exemple, quelques sites proposent actuellement un outil qui n'intègre pas le dernier changement de taux de la Ville de Montréal, pourtant effectif depuis 2012! Il sera donc important de s'assurer que les bons taux sont utilisés, de même que les bons montants de tranches d'imposition.

4.7. Introduction d'exonérations du paiement du droit de mutation pour les transferts impliquant des sociétés de personnes

Tout récemment, le ministère des Finances a annoncé que les transferts impliquant des sociétés de personnes pourront être exonérés du paiement du droit de mutation dans certaines circonstances⁸⁸. Cette annonce était très attendue par la communauté fiscale⁸⁹.

Sommairement, une exonération sera possible lorsque :

- Le transfert est effectué par un cédant, qui est une personne physique, à un cessionnaire qui est une société de personnes si, immédiatement après le transfert, la part du cédant dans les revenus ou les pertes de la société de personnes est d'au moins 90 %;
- Le transfert est effectué par un cédant, qui est une société de personnes, à un cessionnaire qui est une personne physique si, tout au long de la période de 24 mois qui précède immédiatement le transfert, la part du cessionnaire dans les revenus ou les pertes de la société de personnes a été d'au moins 90 %;
- Le transfert fera intervenir deux sociétés de personnes étroitement liées ou une personne morale et une société de personnes qui sont étroitement liées. Lorsqu'appliquée à une société

⁸⁶ Ville de Granby, « Règlement numéro 0718-2017 relatif au taux du droit de mutation applicable aux transferts dont la base d'imposition excède 500 000 \$ » (18 septembre 2017).

⁸⁷ Voir par exemple, Ville de Saint-Georges, résolution n° 17-10684, Procès-verbal de la séance du conseil du 27 novembre 2017.

⁸⁸ Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2017-14, « Modifications apportées à diverses mesures à caractère fiscal et harmonisation à certaines mesures fiscales fédérales » (20 décembre 2017), au point 3.

⁸⁹ Voir par exemple *supra* note 72, à la p. 18.

de personnes, la notion d'« étroitement liée » s'appliquera comme à une personne morale, avec les adaptations nécessaires.

Tout comme il a été vu à la section 1.3.2. ci-dessus, si la condition d'exonération n'est plus rencontrée dans la période de 24 mois qui suit le transfert de l'immeuble, une divulgation devra être effectuée à la municipalité concernée. Des exceptions semblables à celles prévues pour les personnes morales s'appliqueront aux sociétés de personnes, avec les adaptations nécessaires.

Malgré qu'aucun article de loi n'ait été présenté encore, ces changements s'appliquent aux transferts effectués à compter du 21 décembre 2017.

CONCLUSION

Nous pouvons constater que tant la LDMI que la LI sont affectées par les changements annoncés depuis mars 2016 par le ministre Leitão. Les municipalités du Québec ainsi que Revenu Québec doivent revoir leurs procédures actuelles pour pouvoir être en mesure de faire respecter les deux lois.

Cependant, certains aspects n'ont pas été corrigés par les changements annoncés à la LDMI. C'est le cas notamment des transferts économiques. En effet, il est toujours possible pour des actionnaires de vendre les actions d'une société qui détient un immeuble depuis plus de 24 mois. Dans ce cas précis, ni le droit de mutation ni le droit supplétif ne s'appliquent, alors que l'immeuble a pourtant changé de mains. Une fois qu'un immeuble est détenu par le biais d'une société, il peut donc devenir totalement exempt du droit de mutation, et ce, peu importe le nombre de fois où les actions de la société seront transigées.

Une augmentation du champ de taxation en assujettissant certaines ventes d'actions à la LDMI pourrait faire en sorte que les revenus des municipalités provenant des droits de mutation seraient augmentés. À titre d'exemple, il n'y a qu'à citer le cas du Centre Bell, qui a été vendu en 2009. Celui-ci étant détenu par une société depuis plus de 24 mois, la transaction a pu être complétée sans l'application du droit de mutation et du droit supplétif. Les droits de mutation ainsi évités représenteraient une somme de plus de 3 millions de dollars⁹⁰.

Il est intéressant de noter que ce type de transfert est assujéti au droit de mutation dans certaines circonstances ailleurs dans le monde. C'est le cas notamment en Suisse⁹¹. La France perçoit également des droits d'enregistrement⁹² applicables aux mutations immobilières. Parmi les provinces canadiennes, seule l'Ontario perçoit des droits de mutation lors d'un transfert non enregistré de parts dans une société de personnes⁹³.

Une autre façon pour un acheteur d'éviter le paiement des droits de mutation est d'acheter des parts de condominium lorsque ce type de détention est possible dans un immeuble. Puisque ce n'est pas le condominium lui-même qui est acquis, mais plutôt des actions de la société qui détient l'immeuble ou bien des parts sociales dans une société en commandite, par exemple⁹⁴,

⁹⁰ Vailles, Francis. « Pas de "taxe de bienvenue" pour les Molson » La Presse (10 juillet 2009) <<http://affaires.lapresse.ca/economie/quebec/200907/10/01-882906-pas-de-taxe-de-bienvenue-pour-les-molson.php>>.

⁹¹ « Le droit de mutation » dans *Conférence Suisse des Impôts*, Berne, Division Études et Supports, 2013.

⁹² Voir les articles 150 A bis, 726 et 728 du *Code général des impôts* de la France.

⁹³ Voir l'article 3 du *Land Transfer Tax Act*, R.S.O. 1990, c. L.6.

⁹⁴ Le Complexe Habitat 67 situé à Montréal est un exemple d'immeuble dont la détention d'unités est structurée de cette façon.

aucun droit de mutation ne sera exigé. Ce type de mode de détention d'un immeuble semble être en hausse, particulièrement dans la région de Montréal⁹⁵, et ce, même en raison des problèmes inhérents à l'achat de telles parts de condos, par exemple en ce qui a trait au financement.

Il sera donc intéressant de voir comment la LI et la LDMI évolueront dans les prochaines années.

⁹⁵ Cabinet de la 2e opposition, Ville de Montréal « La progression invisible des copropriétés indivises » (Mars 2012).