

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes

DATE : Le 29 janvier 2013

OBJET : **Interprétation relative à la TPS et à la TVQ**
Remboursement pour habitation neuve – critère relatif
à la résidence principale
N/Réf. : 11-012898-001

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. 1985, c. E-15) [ci-après LTA] et de la Loi sur la taxe de vente du Québec (L.Q., c. T-0.1) [ci-après LTVQ] relativement à l'obligation solidaire d'un constructeur de rembourser aux autorités fiscales le montant d'un remboursement pour habitation neuve qu'il a crédité ou versé à un particulier qui n'y avait pas droit.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande, notre compréhension des faits est la suivante :

1. ***** (ci-après la Société) est une société par actions inscrite aux fins de la TPS et de la TVQ.
2. La Société construit et vend des immeubles d'habitation au Québec.
3. La Société perçoit les taxes lors des fournitures par vente des immeubles et verse aux acquéreurs, ou porte à leur crédit, les remboursements de taxes pour habitation neuve.
4. Pour les périodes de déclaration mensuelles comprises entre le 1^{er} novembre 2004 et le 31 octobre 2010, Revenu Québec a cotisé la Société pour les remboursements pour habitation neuve portés au crédit de 18 acquéreurs relativement à 37 immeubles.

5. Selon cette cotisation, les acquéreurs n'ont pas droit au remboursement pour habitation neuve puisqu'ils ne respectaient pas les conditions et que subsidiairement, la Société est tenue solidairement au remboursement puisqu'elle savait ou aurait dû savoir que les acquéreurs n'avaient pas droit au remboursement.
6. Les acquéreurs ont tous acquis plus d'un immeuble de la Société en déclarant les acquérir pour les utiliser comme lieu de résidence habituelle ou pour qu'un proche l'utilise ainsi.
7. Par exemple, un acquéreur a acquis cinq immeubles en 15 mois, alors que les 17 autres ont acquis deux immeubles à intervalle rapproché (entre une journée et un mois environ).
8. Sans autres observations, la Société a accepté de porter à leur crédit les remboursements des acquéreurs en se basant sur cette simple affirmation.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part quant aux interrogations suivantes :

- La Société peut-elle être tenue au paiement du remboursement puisque les acquéreurs n'étaient pas admissibles au remboursement pour habitation neuve, et ce :
 - en vertu du paragraphe 234(1) de la LTA : si un contribuable n'a pas droit au remboursement pour habitation neuve, le constructeur est-il automatiquement tenu de rembourser au gouvernement le montant qu'il a crédité ou versé?
 - en vertu du paragraphe 254(6) de la LTA : le constructeur savait ou aurait dû savoir que les contribuables n'étaient pas admissibles du fait qu'ils ont acheté plusieurs immeubles simultanément?
- Comment le constructeur peut-il se décharger du fardeau que lui impose l'expression « sait ou devrait savoir », au paragraphe 254(6) de la LTA?
- Quel est le fardeau de Revenu Québec relativement à l'application de ce paragraphe?
- Quelle information le vérificateur de Revenu Québec peut-il transmettre à la Société par rapport aux faits pouvant indiquer que les acquéreurs ne se qualifiaient pas au remboursement?

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

L'hypothèse d'employer le paragraphe 234(1) de la LTA pour refuser un remboursement

Le paragraphe 234(1) de la LTA prévoit qu'un constructeur qui crédite ou verse un remboursement à une autre personne, conformément au paragraphe 254(4) de la LTA, pourra déduire ce montant dans le calcul de sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant est versé à l'autre personne ou porté à son crédit.

Il est important de noter que c'est l'acquéreur qui a droit au remboursement et le constructeur n'agit que comme le représentant de l'État lorsqu'il crédite ou verse le crédit. La jurisprudence est claire à cet effet¹. Par exemple, le jugement *Trendgrove* précise :

« 26 Both the FST and the GST New Housing Rebates are payable not to the builder but to the home purchaser. Only if the purchaser assigns either or both of the rebates to the builder does the builder have the benefit of the rebates. If there is no such assignment, the builder is not entitled to the rebates [...] »²

L'objectif du paragraphe 234(1) de la LTA est de faciliter l'administration du remboursement de la TPS à l'acheteur d'une habitation neuve, en donnant au constructeur la possibilité de faire bénéficier directement l'acheteur du montant du remboursement à la conclusion de la vente.³

Cette disposition se trouve dans la section V : *Perception et versement de la taxe prévue à la section II* de la LTA et permet au fournisseur de déduire le même montant de sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le remboursement a été versé ou crédité⁴. Elle vise donc à prévoir la mécanique du remboursement. Le paragraphe 234(1) de la LTA renvoie donc aux conditions prévues au paragraphe 254(4) de la LTA. Ces deux paragraphes doivent être lus ensemble. Le paragraphe 234(1) de la LTA peut être invoqué pour refuser de déduire de la taxe nette du constructeur le montant du remboursement, qu'au moment où les conditions prévues au paragraphe 254(4) de la LTA ne sont pas respectées :

a) le constructeur a effectué la fourniture taxable de l'immeuble ou du logement par vente au particulier auquel il en a transféré la propriété aux termes de la convention portant sur la fourniture;

b) la taxe prévue à la section II a été payée, ou est payable, par le particulier relativement à la fourniture;

¹ *Trengrove Developments Inc. v. Canada*, 1996 CarswellNat 842 (taxnet.pro) [ci-après *Trendgrove*]; *MacDonald v. MacDonald*, [1993] G.S.T.C. 38 (P.E.I.S.C.); *Adamson (W.) v. Minister of National Revenue*, [1994] G.S.T.C. 13 (C.I.T.T.).

² *Trendgrove*, *ibid.* au par. 26.

³ Voir Canada, ministère des Finances, *Notes explicatives du ministère des Finances relatives à la TPS* (mai 1990), art. 234.

⁴ *Ibid.*

c) le particulier présente au constructeur, en la forme et selon les modalités déterminées par le ministre, dans les deux ans suivant le jour du transfert au particulier de la propriété de l'immeuble ou du logement, une demande contenant les renseignements requis par le ministre et concernant le remboursement auquel il aurait droit selon les paragraphes (2) ou (2.1) s'il en faisait la demande dans le délai imparti;

d) le constructeur convient de verser au particulier, ou en sa faveur, le remboursement qui est payable à celui-ci relativement à l'immeuble, ou de le porter à son crédit;

e) la taxe payable relativement à la fourniture n'a pas été payée au moment de la présentation de la demande au constructeur et, si le particulier avait payé cette taxe et en avait demandé le remboursement, celui-ci aurait été payable au particulier selon les paragraphes (2) ou (2.1), selon le cas.

[Notre soulignement]

Ainsi, lorsque toutes ces conditions sont remplies, le constructeur pourra déduire de sa taxe nette le montant du remboursement qu'il aura crédité ou versé au contribuable, et ce, sans égard au droit du contribuable au remboursement.

L'hypothèse basée sur le paragraphe 234(1) de la LTA et voulant que, lorsque les conditions du paragraphe 254(2) de la LTA ne sont pas remplies le constructeur est automatiquement tenu au remboursement n'est donc pas fondée.

L'application du paragraphe 254(6) de la LTA

Le paragraphe 254(6) de la LTA prévoit que le constructeur qui, en application du paragraphe 254(4) de la LTA, verse directement à un particulier, ou porte à son crédit, un montant dont ce dernier n'a pas droit, **sera tenu solidairement responsable avec l'acheteur du remboursement** de cette somme au gouvernement **s'il sait ou devrait savoir** que le particulier n'est pas admissible à ce remboursement.

Ainsi, pour qu'un constructeur soit tenu solidairement responsable au remboursement, il devait savoir ou aurait dû savoir que l'une ou l'autre des conditions prévues au paragraphe 254(2) de la LTA n'étaient pas remplies par l'acquéreur de la fourniture :

« Le ministre verse un remboursement à un particulier dans le cas où, à la fois :

- a) le constructeur d'un immeuble d'habitation à logement unique ou d'un logement en copropriété en effectue, par vente, la fourniture taxable au profit du particulier;
- b) au moment où le particulier devient responsable ou assume une responsabilité aux termes du contrat de vente de l'immeuble ou du logement conclu entre le constructeur et le particulier, celui-ci acquiert l'immeuble ou le logement pour qu'il lui serve de lieu de résidence habituelle ou serve ainsi à son proche;

- c) le total des montants – appelé « contrepartie totale » au présent paragraphe – dont chacun représente la contrepartie payable pour la fourniture de l'immeuble ou du logement et pour toute autre fourniture taxable, effectuée au profit du particulier, d'un droit sur l'immeuble ou le logement est inférieur à 450 000 \$;
- d) le particulier a payé la totalité de la taxe prévue à la section II relativement à la fourniture et à toute autre fourniture, effectuée à son profit, d'un droit sur l'immeuble ou le logement (le total de cette taxe prévue au paragraphe 165(1) étant appelé « total de la taxe payée par le particulier » au présent paragraphe);
- e) la propriété de l'immeuble ou du logement est transférée au particulier une fois la construction ou les rénovations majeures de ceux-ci achevées en grande partie;
- f) entre le moment où les travaux sont achevés en grande partie et celui où la possession de l'immeuble ou du logement est transférée au particulier en vertu du contrat de vente :
 - (i) l'immeuble n'a pas été occupé à titre résidentiel ou d'hébergement,
 - (ii) le logement n'a pas été occupé à titre résidentiel ou d'hébergement, sauf s'il a été occupé à titre résidentiel par le particulier, ou son proche, qui était alors l'acheteur du logement aux termes d'un contrat de vente;
- g) selon le cas :
 - (i) le premier particulier à occuper l'immeuble ou le logement à titre résidentiel, à un moment après que les travaux sont achevés en grande partie, est :
 - (A) dans le cas de l'immeuble, le particulier ou son proche,
 - (B) dans le cas du logement, le particulier, ou son proche, qui, à ce moment, en était l'acheteur aux termes d'un contrat de vente,
 - (ii) le particulier effectue par vente une fourniture exonérée de l'immeuble ou du logement, et la propriété de l'un ou l'autre est transférée à l'acquéreur de cette fourniture avant que l'immeuble ou le logement n'ait été occupé à titre résidentiel ou d'hébergement. »

[Notre soulignement]

En l'espèce, la condition prévue à l'alinéa 254(2)b) de la LTA est mise en doute, puisque plusieurs acquéreurs auraient acquis simultanément plusieurs immeubles.

Il convient de préciser qu'un particulier, ou son proche, ne peut avoir qu'une résidence habituelle à la fois. Certains facteurs peuvent être vérifiés par l'ARC afin de déterminer si la résidence pour laquelle le remboursement est demandé est la résidence habituelle d'une personne :

« Une seule résidence peut constituer le lieu de résidence habituelle d'une personne à un moment donné. Si une personne a plus d'un lieu de résidence, on tient compte des facteurs suivants pour déterminer si la résidence peut être considérée comme lieu de résidence habituelle :

l'intention du particulier d'utiliser l'habitation à titre de lieu de résidence habituelle, la durée pendant laquelle il habite le lieu, et l'adresse qui figure sur les documents personnels du particulier. »⁵

[Notre soulignement]

Également, dans le guide RC4028 « Remboursement de la TPS/TVH pour habitations neuves », l'ARC précise :

« Aux fins du remboursement pour habitations neuves, voici quelques exemples de facteurs dont nous pouvons tenir compte pour déterminer si une habitation est votre lieu de résidence habituelle ou celui d'un proche :

- vous considérez la maison comme votre résidence principale;
- la durée au cours de laquelle vous habitez le lieu;
- la désignation de cette adresse sur vos documents personnels et publics. »

Quant à la notion de « proche », la LTA prévoit au paragraphe 254(1) que cette personne est « l'ex-époux ou ancien conjoint de fait d'un particulier ou un autre particulier lié à ce particulier ».

Ainsi, la Société peut faire l'objet d'une cotisation en vertu d'une transgression du paragraphe 254(6) de la LTA si elle crédite ou verse, conformément au paragraphe 254(4) de la LTA, des remboursements pour habitations neuves à des particuliers, si elle sait ou devrait savoir qu'ils n'ont pas l'intention d'utiliser les immeubles d'habitations comme résidence habituelle ou qu'ils servent ainsi à leur proche tel que précisé à l'alinéa 254(2)b) de la LTA.

La norme d'appréciation objective prévue au paragraphe 254(6) de la LTA

L'expression « sait ou devrait savoir » prévue au paragraphe 254(6) de la LTA, n'a pas fait l'objet de jugement par le passé. Il n'y a aucun critère d'émis à ce jour concernant son interprétation. Ainsi, **l'application du paragraphe 254(6) de la LTA demeure une question de fait** qui doit être analysée au cas par cas.

Toutefois, cette expression est utilisée dans le libellé de certaines infractions réglementaires québécoises. Elle a donné lieu à des classifications différentes de *mens rea* et de responsabilité stricte⁶.

Nous sommes d'avis que l'utilisation de cette expression au paragraphe 254(6) de la LTA réfère à une norme d'appréciation objective, **où le comportement du constructeur s'apprécie en fonction de la personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances**⁷.

Eu égard à la condition du lieu de résidence habituelle du particulier, la détermination de la connaissance de cette condition par la Société devra faire l'objet d'une analyse factuelle pour chacun des cas en cause. Rappelons qu'aucun antécédent ne permet d'établir les critères qu'un constructeur raisonnable doit vérifier pour savoir si le particulier acquiert bel et bien l'immeuble à titre de résidence habituelle.

⁵ Agence du revenu du Canada, Série des mémorandums sur la TPS/TVH 19.3 « Remboursements pour immeubles » (juillet 1998), par. 11.

⁶ *Québec c. Lachance*, 2012 QCCQ 676 (CanLII), par. 34.

⁷ *Ibid*, au par. 37.

L'ARC propose certains facteurs pour déterminer l'intention des particuliers⁸. Évidemment, il est probable que l'on ne s'attende pas à une vérification aussi exhaustive de la part d'un constructeur qui n'a pas à sa disposition les outils utilisés par les autorités fiscales.

Toutefois, une lettre d'interprétation de l'ARC confirme qu'un constructeur qui vend deux habitations au même contribuable doit s'attendre à ce qu'une des deux habitations ne se qualifie pas de résidence habituelle :

« Due to the fact that your client had sold the purchasers a house which they were using as their primary place of residence, and another house in addition to the house in question, it is reasonable to conclude that your client ought to have known that the purchasers were not entitled to a rebate. Accordingly, your client is jointly and severally liable to pay the amount of the rebate to the Receiver General. »⁹

[Notre soulignement]

Selon nous, le constructeur ne s'acquitte pas adéquatement de son obligation de diligence prévue au paragraphe 254(6) de la LTA par le simple fait de créditer le remboursement sur la base que le contribuable ait rempli et signé le formulaire FP-2190.C.

Dans les circonstances de la présente demande, nous croyons que le constructeur doit avoir fait certaines démarches supplémentaires pour vérifier que le particulier répond bel et bien aux conditions du paragraphe 254(6) de la LTA lorsqu'il lui crédite ou verse plusieurs remboursements conformément au paragraphe 254(4) de la LTA.

Le constructeur pourrait se baser sur les moyens proposés par les autorités fiscales pour faire les vérifications nécessaires et s'acquitter de son fardeau s'il désire émettre un remboursement pour habitation neuve, car, rappelons-le, le constructeur n'a aucune obligation de verser ou de porter au crédit de l'acquéreur ce remboursement. Cependant, la question de déterminer si le constructeur a agi comme **une personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances demeure une question de fait.**

Le fardeau de Revenu Québec

La cotisation de Revenu Québec jouit d'une présomption de validité. À cet effet, la Cour d'appel du Québec précise dans une décision relative à l'impôt sur le revenu :

« [8] L'article 1014 L.I. établit la présomption de validité des cotisations fiscales.

[9] Dans *9027-5967 Québec Inc. (Sous-Ministre du Revenu)*, J.E. 2007-223 (C.A.), la Cour rappelle les conséquences de cette présomption sur le fardeau de la preuve, aux paragr. 13 et 14 :

⁸ Voir la section de la présente « *L'application du paragraphe 254(6) de la LTA* ».

⁹ Agence du revenu du Canada, GST Headquarters Letters i11870-4-2, « New Housing Rebate » (12 mars 1996) (taxnet.pro).

[13] Dans l'arrêt *Durand c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, la Cour a réitéré les règles relatives à la présomption de validité de la cotisation fiscale et des fardeaux de preuve qui en découlent. Reprenant les principes énoncés par la Cour suprême dans *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, la Cour dit :

- La cotisation fiscale jouit d'une présomption de validité (art. 1014 *Loi sur les impôts*), qui peut être repoussée par le contribuable.
- Le fardeau initial du contribuable consiste à « démolir » l'exactitude de la présomption en présentant une preuve *prima facie*.
- Lorsque le contribuable présente une telle preuve, il y a renversement du fardeau de la preuve.
- Le fisc doit alors réfuter la preuve *prima facie* et prouver la cotisation établie par présomption.

[14] Règle générale, la preuve *prima facie* se définit comme une preuve suffisante pour établir un fait jusqu'à preuve du contraire. Dans *Stewart c. M.R.N.*, le juge Cain mentionne qu'« une preuve *prima facie* est celle qui est étayée par des éléments de preuve qui créent un tel degré de probabilité en sa faveur que la cour doit l'accepter si elle y ajoute foi, à moins qu'elle ne soit contredite ou que le contraire ne soit prouvé ».

[références omises]

[10] Dans *Capobianco c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, J.E. 2007-1837 aux paragr. 12 à 14 (C.A.), la Cour précise que le contribuable n'a pas à établir le montant exact de son revenu imposable. Cet enseignement met définitivement fin au flottement entourant la question du fardeau de preuve du contribuable qui s'oppose à l'avis de cotisation parce que le montant de son revenu imposable établi par le ministère du Revenu serait inexact [note omise]. Le contribuable doit seulement démolir l'exactitude de la présomption en présentant une preuve *prima facie* de son inexactitude.

[11] La preuve du contribuable doit toutefois comporter un certain degré de précision et de probabilité en sa faveur par opposition à des allégations vagues et ambiguës. Règle générale, la simple affirmation du contribuable ne suffit pas; elle aura avantage à être soutenue par une preuve documentaire ou circonstancielle. »¹⁰

Pour cotiser, Revenu Québec doit donc établir qu'un constructeur « raisonnable » n'aurait pas crédité ou versé le remboursement dans ces circonstances.

La confidentialité

L'article 69.0.0.3 de la Loi sur l'administration fiscale (L.Q., chapitre A-6.002) prévoit :

« Malgré l'article 88 de la Loi sur l'accès aux documents des organismes publics et sur la protection des renseignements personnels (chapitre A-2.1), le ministre doit refuser de donner communication à une personne d'un renseignement contenu dans son dossier fiscal lorsqu'il est raisonnable de considérer que sa divulgation révélerait un renseignement concernant une autre

¹⁰ *St-Georges c. Québec*, 2007 QCCA 1442 (CanLII).

personne ou l'existence d'un tel renseignement, à moins que cette dernière n'y consente ou que le renseignement ne soit nécessaire à l'application ou à l'exécution, à l'égard de la personne, d'une loi fiscale ou d'une loi, d'un chapitre ou d'un programme prévu au paragraphe *b* du premier alinéa de l'article 69.0.0.7. »

[Notre soulignement]

Ainsi, Revenu Québec ne peut transmettre des données confidentielles au sujet d'un tiers à moins que cette information ne soit incluse dans son dossier et soit nécessaire à l'application ou à l'exécution de la LTA ou de la LTVQ. Donc, Revenu Québec peut transmettre les informations sur les acquéreurs, qui lui permettent de refuser le remboursement, à la Société.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ à la situation ci-dessus décrite est au même effet que dans le régime de la TPS.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la présente lettre, vous pouvez communiquer avec ***** au *****.