



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : Le 15 juillet 2014

OBJET : **Interprétation relative à la TPS et à la TVQ**
Fiducie
N/Réf. : 14-021331-001

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 (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] relativement à la fiducie ***** (Fiducie).

Exposé des faits

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

1. La Fiducie détenait un immeuble ainsi que certains équipements nécessaires à son exploitation (Immeuble).
2. L'Immeuble n'est pas un « immeuble d'habitation » pour l'application de la LTA et de la LTVQ.
3. L'Immeuble était loué par la Fiducie à ***** (Opérateur) en vertu d'un bail conclu le ***** 1998 (Bail). L'Opérateur exploite un hôtel dans l'Immeuble.
4. L'Opérateur est le bénéficiaire de la Fiducie.
5. En vertu du Bail, l'Opérateur doit verser à la Fiducie un loyer de base mensuel de 175 000 \$ en plus d'assumer tous les coûts relatifs à l'Immeuble, par exemple les taxes municipales et scolaires, les assurances, l'énergie et l'entretien général de l'Immeuble. Selon les termes couramment utilisés dans le domaine locatif immobilier, le Bail est de type « net net net ». Selon le Bail, le loyer de base mensuel devait passer à 275 000 \$ à compter du ***** 2004.

6. Suite à des pertes d'exploitation de l'Opérateur liées à l'activité hôtelière menée dans l'Immeuble, la Fiducie et l'Opérateur ont convenu de réduire le montant du loyer de base mensuel à compter du ***** 2006 (Période d'Abattement). Selon notre compréhension, le loyer de base mensuel fut maintenu à 175 000 \$ jusqu'en ***** 2011 (la réduction représente donc le fait de renoncer à la hausse de loyer de 100 000 \$ par mois prévue depuis ***** 2004) pour être ensuite réduit à 0 \$ à compter de ***** 2011.
7. La Période d'Abattement devait prendre fin dès que l'exploitation de l'hôtel dans l'Immeuble redevenait profitable ou que la Fiducie et l'Opérateur décidaient mutuellement de mettre fin à la Période d'Abattement.
8. Une première modification au Bail fut introduite le ***** 2006 concernant cette Période d'Abattement.
9. Afin de préciser davantage les éléments du loyer visés par la Période d'Abattement, une seconde modification au Bail fut introduite le ***** 2013. Cette modification mentionne que seul le loyer de base fait l'objet d'une réduction par la Fiducie et que les coûts relatifs à des travaux d'améliorations nécessaires à l'Immeuble seront assumés par la Fiducie.
10. Selon les informations obtenues ***** , il semble que l'Opérateur ait payé directement à la ville de ***** (Ville) le premier versement de taxes municipales (50 %) pour les années 2011 et 2012 (selon les rectos de chèques soumis). Cependant, cette information ne fut pas corroborée ***** vu l'incapacité d'obtenir l'information précise de la part de la Fiducie, de l'Opérateur ou de la Ville à savoir qui avait effectivement payé ces taxes. Il en est de même pour les versements subséquents. Toutefois, c'est l'Opérateur qui devait assumer le coût des taxes municipales selon le Bail, car seul le loyer de base faisait l'objet d'une renonciation de la part de la Fiducie. Les taxes municipales annuelles relatives à l'Immeuble sont de l'ordre de 650 000 \$ à 675 000 \$, pour les années 2011 et 2012.
11. Pendant la période de loyer de base gratuit (du 1^{er} mai 2011 au 28 février 2013), ***** nous a mentionné que l'Opérateur a assumé d'autres dépenses d'exploitation relatives à l'Immeuble, par exemple les assurances, les dépenses énergétiques et l'entretien mineur.
12. Le ***** 2013, l'Immeuble fut cédé à l'Opérateur. À titre de contrepartie de cette fourniture, l'Opérateur s'est engagé à assumer la dette hypothécaire de la Fiducie grevant l'Immeuble pour environ ***** \$ en plus d'assumer certains comptes fournisseurs courants. L'acte de vente du ***** 2013 mentionne que la Fiducie demeurera le détenteur du titre de propriété de l'Immeuble et qu'elle agira à titre de prête-nom (mandataire) de l'Opérateur à cet égard.
13. Le ***** 2013, un « *nominee agreement* » fut conclu entre la Fiducie et l'Opérateur stipulant que la Fiducie agira à titre de prête-nom pour le compte de l'Opérateur afin, entre autres, de détenir le titre de propriété de l'Immeuble. Cette entente mentionne clairement que la Fiducie ne détient aucun droit de propriété dans l'Immeuble. Il est courant dans le domaine immobilier commercial de créer de telles ententes afin, notamment, d'éviter l'assujettissement aux droits de mutation lors d'une vente subséquente d'un immeuble.

Interprétation demandée

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

1 – Pendant la période où aucun loyer de base ne fut exigé (**** 2011 à **** 2013), est-ce que la Fiducie peut réclamer des crédits de taxe sur les intrants (CTI) et des remboursements de taxe sur les intrants (RTI) pour les déboursés courants liés à l'Immeuble?

2 – Si l'Opérateur ne paie pas de loyer de base mais ne fait qu'assumer les taxes municipales et certains autres frais d'exploitation relatifs à l'Immeuble, est-ce que la Fiducie fournit l'Immeuble par bail pour une contrepartie? Si oui, à quel moment cette fourniture est-elle effectuée?

3 – Est-ce que l'Immeuble détenu par la Fiducie a fait l'objet d'un changement d'usage qui impliquerait l'obligation de verser des montants au titre de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ) fondés sur la teneur en taxe de l'Immeuble?

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

Question 1 – Réclamation des CTI/RTI

Le paragraphe 169(1) de la LTA mentionne qu'une personne peut réclamer un CTI dans la mesure où elle consomme, utilise ou fournit le bien ou le service acquis dans le cadre de ses activités commerciales.

La définition d'« activité commerciale » inclut, entre autres, la réalisation de fournitures (sauf des fournitures exonérées) d'immeubles appartenant à la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion des fournitures.

Cette fourniture d'immeuble peut être réalisée au moyen d'une location ou par vente. Dans le cas de la Fiducie, il est manifeste qu'aucune exonération relative à la fourniture de l'Immeuble ne trouve application.

À notre avis, la Fiducie a donc utilisé l'Immeuble dans le cadre de son activité commerciale.

Il faut maintenant déterminer si la Fiducie peut réclamer des CTI relativement aux déboursés courants relatifs à l'Immeuble, en fonction de la mesure dans laquelle elle utilise ces intrants dans le cadre d'une activité commerciale.

Le paragraphe 141.01(2) de la LTA mentionne qu'une personne acquiert un bien ou un service pour l'utiliser ou le consommer dans le cadre de ses activités commerciales dans la mesure où elle l'acquiert, l'importe ou le transfère dans la province afin d'effectuer, pour une contrepartie, une fourniture taxable dans le cadre de son initiative.

Dans notre cas, nous tenons pour acquis que la Fiducie effectue une fourniture taxable de l'Immeuble.

Il faut donc déterminer si une contrepartie est exigée pour l'Immeuble lorsqu'aucun loyer de base n'est exigé par la Fiducie.

En vertu du Bail, l'Opérateur est tenu de payer à titre de contrepartie de la fourniture de l'Immeuble, en plus du loyer de base, un montant de loyer additionnel incluant, entre autres, les taxes municipales applicables à l'Immeuble.

Le paiement des taxes municipales incombe normalement au propriétaire de l'immeuble figurant au rôle d'évaluation foncière. Dans le présent cas, les comptes de taxes municipales soumis sont effectivement adressés à la Fiducie, à titre de propriétaire de l'Immeuble.

Selon la position actuelle de l'Agence du revenu du Canada¹, si l'Opérateur paie un montant distinct à titre d'impôt foncier, le montant fait partie de la contrepartie de la location de l'Immeuble même si l'Opérateur paie le montant directement à la municipalité.

Ainsi, le montant que paie l'Opérateur directement à la Ville relativement aux impôts fonciers imposés à la Fiducie fait partie de la contrepartie de la fourniture de l'Immeuble par cette dernière.

À notre avis, même si la Fiducie en vient à n'exiger aucun loyer de base pendant une partie de la Période d'Abattement, elle fournit tout de même l'Immeuble pour une contrepartie soit, à tout le moins, le montant payé par l'Opérateur relativement aux taxes municipales imposées sur l'Immeuble.

Cependant, en vertu du paragraphe 141.01(1.1) de la LTA, une contrepartie symbolique n'est pas réputée être une contrepartie. Le terme symbolique n'est pas défini dans la LTA et il faut donc s'en remettre à son sens commun. Il est important de noter qu'une contrepartie peut ne pas représenter la juste valeur marchande (JVM) d'une fourniture sans pour autant être une contrepartie symbolique.

Dans le présent cas, l'Opérateur doit assumer le coût des taxes municipales liées à l'Immeuble en plus d'assumer d'autres frais d'opération (énergie, entretien général, assurances, etc.).

Quand vient le temps de déterminer si la contrepartie d'une fourniture est symbolique ou non, il y a lieu de comparer cette contrepartie avec la JVM de la fourniture en question.

Concernant l'Immeuble, l'opération qui y est menée par l'Opérateur était déficitaire pendant la Période d'Abattement et des travaux de rénovation et d'améliorations étaient nécessaires. Dans ce cas, il est probable que le montant du loyer qui était initialement prévu et exigible selon le Bail ne représentait plus la JVM de la fourniture par location de l'Immeuble. Le loyer exigé par la Fiducie en

¹ Voir Série des mémorandums sur la TPS/TVH 19.4.1, « Immeubles commerciaux – Ventes et locations » (août 1999), par. 32.

vertu du Bail initial était peut-être trop élevé, en fonction de l'état général de l'Immeuble pendant cette période ou à l'égard de l'achalandage sectoriel ou encore du marché hôtelier en général.

En comparaison, dans la cause *British Columbia Transit*², il fut établi qu'un loyer annuel de 2 millions de dollars (soit essentiellement le paiement des taxes municipales) pour l'utilisation d'actifs d'une valeur de 1 milliard de dollars ne représentait pas une contrepartie symbolique.

À notre avis, la contrepartie exigée de l'Opérateur pour l'utilisation de l'Immeuble (l'assumption des taxes municipales, les assurances, l'énergie et l'entretien mineur) ne représente pas une contrepartie symbolique.

Arguments subsidiaires

De plus, nous sommes d'avis que l'Immeuble fut légalement vendu le ***** 2013.

La présence d'un contrat de prête-nom n'a pas pour effet de modifier le fait que l'Immeuble a bel et bien été cédé par la Fiducie en faveur de l'Opérateur. Selon l'article 2130 du Code civil du Québec, le mandat est le contrat par lequel une personne, le mandant, donne le pouvoir de la représenter dans l'accomplissement d'un acte juridique avec un tiers, à une autre personne, le mandataire qui, par le fait de son acceptation, s'oblige à l'exercer. Le contrat de prête-nom est un mandat par lequel le mandataire traite pour le compte du mandant, mais en laissant croire qu'il agit en son nom propre. Le prête-nom constitue une forme licite du contrat de mandat. Toute personne peut détenir des biens pour autrui en vertu d'un contrat de prête-nom.

Ainsi, même si une contrepartie symbolique (voire même aucune contrepartie) n'était exigée pour l'utilisation de l'Immeuble, nous sommes d'avis que l'Immeuble serait tout de même considéré comme étant utilisé dans le cadre des activités commerciales de la Fiducie.

La Fiducie pourrait fournir l'Immeuble sans contrepartie pendant une certaine période de temps afin de maintenir l'Immeuble en exploitation, dans le but éventuel de trouver un acheteur ou un nouveau locataire. La Fiducie ne désire évidemment pas se retrouver avec un immeuble vide.

En vertu du paragraphe 141.01(4) de la LTA, la Fiducie serait également justifiée de considérer que l'Immeuble est toujours utilisé dans le cadre de ses activités commerciales et pourrait réclamer des CTI relativement aux dépenses courantes liées à l'Immeuble.

Conclusion

Pour toutes les raisons mentionnées précédemment, nous sommes d'avis que la Fiducie n'a jamais cessé d'utiliser l'Immeuble dans le cadre d'une activité commerciale et qu'elle était en droit de réclamer des CTI pour les dépenses courantes engagées à son égard, incluant la période postérieure au ***** 2011.

² *British Columbia Transit v. R.* (2006) G.S.T.C. 103.

Question 2 - Contrepartie et moment d'exigibilité

Tel que mentionné à la question 1, nous sommes d'avis que la Fiducie fournit l'Immeuble pour une contrepartie même lorsqu'aucun loyer de base n'est exigé. Cette contrepartie inclut la valeur des taxes municipales payées par l'Opérateur pour et à l'acquéreur de la Fiducie.

En ce qui concerne le moment d'exigibilité, en vertu du paragraphe 168(1) de la LTA, la taxe est payable par l'acquéreur au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture taxable est payée et du jour où cette contrepartie devient due.

Lorsque l'Opérateur paie à la Ville un montant au titre des taxes municipales dues par la Fiducie, nous sommes d'avis que l'Opérateur paie la contrepartie de la fourniture ce jour-là.

Afin de déterminer à quel moment cette contrepartie devient due, il faut se rapporter au paragraphe 152(2) de la LTA. On y mentionne que la contrepartie devient due selon les termes prévus au Bail.

Le paragraphe 5.2 dudit Bail mentionne :

« The Landlord will invoice the Tenant the amount of Real Estate Taxes for each Lease Year upon reception of the tax bills therefor, which the Tenant shall pay to the Landlord in such number of instalments as said Real Estate Taxes are payable five (5) Business Days before their respective due date. ».

La facturation ou non des taxes municipales par la Fiducie en faveur de l'Opérateur n'a pas d'impact à la présente situation étant donné que nous devons appliquer le paragraphe 152(2) de la LTA (et non 152(1) de la LTA).

Selon les termes du Bail, la partie de la contrepartie relative au montant des taxes municipales devient due cinq jours ouvrables avant la date d'exigibilité de ces taxes. Selon les comptes de taxes municipales soumis avec la présente demande pour les années 20X1 et 20X2, ces dernières deviennent exigibles par le biais de deux versements égaux les 1^{er} mars et 1^{er} juin de chaque année.

Par exemple, pour le premier versement de taxes municipales pour l'année 20X1, la partie de la contrepartie relative à ce montant est, selon nous, devenue due le 22 février 20X1.

Selon la copie recto du chèque transmise avec la présente demande, il semble que l'Opérateur ait payé ces taxes municipales le 18 février 20X1.

Étant donné que, selon le paragraphe 168(1) de la LTA, la TPS devient due au plus tôt de la date où la contrepartie devient due et de la date où elle est payée, dans cet exemple, la taxe était payable sur la partie de la contrepartie relative aux taxes municipales le 18 février 20X1.

Question 3 - Changement d'usage

Puisque nous concluons que la Fiducie a toujours utilisé l'Immeuble exclusivement dans le cadre de son activité commerciale, il n'y a pas lieu de considérer un quelconque changement d'usage qui impliquerait un versement de TPS/TVQ par la Fiducie fondé sur la teneur en taxe de l'Immeuble.

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 *****.