

Québec, le 10 février 2015

**Objet : Interprétation relative à la TPS et à la TVQ
Vente d'entreprise - Valeur d'un immeuble
ou d'un bail immobilier
N/Réf. : 15-024282-001**

,

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] dans le cadre de la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise.

Interprétation demandée

Vous désirez savoir comment tenir compte de la valeur d'un immeuble ou d'un bail immobilier dans le cadre de la vente d'une entreprise, ou d'une partie d'entreprise, aux fins de l'exercice du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA et à l'article 75 de la LTVQ.

Vous soumettez différentes situations que nous avons regroupées dans les hypothèses suivantes :

- Hypothèse 1 : Immeuble fourni par vente dans le cadre de la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise
- Hypothèse 2 : Bail immobilier fourni dans le cadre de la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise
- Hypothèse 3 : Immeuble de l'acquéreur utilisé pour exploiter une entreprise, ou une partie d'entreprise, acquise d'un fournisseur dans le cadre d'une vente
- Hypothèse 4 : Bail immobilier conclu par l'acquéreur avec un tiers afin d'utiliser un immeuble pour exploiter une entreprise, ou une partie d'entreprise, acquise d'un fournisseur dans le cadre d'une vente

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

Comme vous le savez, le paragraphe 167(1) de la LTA prévoit la possibilité de faire un choix lorsque, sous réserve de certaines conditions, une personne fournit « tout ou partie d'une entreprise » et que l'acquéreur acquiert « la totalité, ou presque, » des biens qu'il est raisonnable de considérer comme nécessaires à l'exploitation par lui de l'entreprise ou de la partie d'entreprise.

Le paragraphe 167(1.1) de la LTA précise que, sous réserve de certaines conditions, l'exercice du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA a notamment pour effet qu'aucune taxe ne soit payable relativement à la fourniture d'un bien ou d'un service effectuée aux termes de la convention portant sur la vente de l'entreprise (ou partie de l'entreprise), sauf s'il s'agit :

- de la fourniture taxable d'un service à rendre par le fournisseur;
- de la fourniture taxable d'un bien par bail, licence ou accord semblable;
- si l'acquéreur n'est pas un inscrit, de la fourniture taxable d'un immeuble par vente.

Vente d'entreprise ou partie d'entreprise

Pour bénéficier du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA, il faut d'abord établir si nous sommes en présence ou non de la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise.

À ce sujet, le mémorandum sur la TPS/TVH 14.4 *Vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise*, publié par l'Agence du revenu du Canada (ARC)¹, précise ce qui suit :

« 6. Une entreprise est une activité qui comprend les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques pour l'application de la définition d'« entreprise » au paragraphe 123(1). Les actifs d'une entreprise comprennent habituellement des immeubles, de l'équipement, les stocks et des biens incorporels comme l'achalandage. En règle générale, la fourniture d'un ou de plusieurs éléments d'actif ne sera pas considérée comme la fourniture d'une entreprise. La nature d'une entreprise détermine habituellement l'ensemble des actifs qui constitueraient la fourniture d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise. En règle générale, aucun genre unique de bien, peu importe sa valeur, ne suffit à lui seul pour établir qu'il s'agit de la fourniture d'une entreprise. ».

[Nos soulignements]

¹ ARC, série des mémorandums sur la TPS/TVH 14.4, « *Vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise* » (décembre 2010), paragraphe 6.

Test de « la totalité ou presque » des biens

L'expression « totalité, ou presque, » fait généralement référence à une proportion de « 90 % ou plus ». Ainsi, pour exercer le choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA, l'acquéreur doit généralement acquérir la propriété, la possession ou l'utilisation de 90 % ou plus des biens qu'il est raisonnable de considérer comme nécessaires à l'exploitation par lui de l'entreprise ou de la partie d'entreprise acquise².

Autrement dit, la valeur des biens qui n'ont pas été acquis aux termes de la convention portant sur la vente de l'entreprise (ou partie de l'entreprise), mais dont l'acquéreur a besoin pour exploiter l'entreprise, ne doit habituellement pas dépasser 10 % de la juste valeur marchande (JVM) de tous les biens nécessaires à l'exploitation de l'entreprise³.

Le test de « 90 % ou plus » peut se traduire par la formule suivante⁴ :

$A/B = 0,9$ ou plus, où :

A= valeur marchande des actifs vendus par le fournisseur;

B= valeur marchande des actifs considérés comme nécessaires à l'exploitation de l'entreprise.

Le test de « la totalité ou presque » relève d'une question de fait qui dépend notamment des normes de l'industrie en cause ou des particularités de l'entreprise faisant l'objet de la vente⁵.

Hypothèse 1 : Immeuble fourni par vente dans le cadre de la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise

Lorsque la vente d'une entreprise, ou d'une partie d'entreprise, comprend la fourniture par vente d'un immeuble qui sera utilisé par l'acquéreur pour exploiter l'entreprise, la JVM de cet immeuble doit être incluse dans le numérateur (A) et dans le dénominateur (B) de la formule A/B.

- *JVM d'un immeuble*

La JVM d'un immeuble fourni dans le cadre de la vente d'une entreprise (ou partie d'entreprise) doit donc être déterminée, au même titre que les autres actifs faisant l'objet de la vente d'entreprise (ou partie d'entreprise). On doit donc déterminer quelle portion du prix de vente de l'entreprise (ou partie d'entreprise) peut raisonnablement être attribuée à la valeur de l'immeuble.

² *Ibid* au paragraphe 3.

³ *Ibid* au paragraphe 7; Revenu Québec, Lettre d'interprétation 97-0110243, « Acquisition de tout ou partie d'une entreprise » (4 novembre 1997) [taxnet.pro, Interprétations Internes RevQué].

⁴ Lettre d'interprétation 97-0110243, *ibid*.

⁵ ARC, GST Headquarter Letter 11735-15G, "GST/HST interpretation - Section 167 Election and Leased Property", (10 octobre 2000) [taxnet.pro, Interprétations internes-fédérales].

- *Effet du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA*

Il est utile de rappeler que le paragraphe 167(1.1) de la LTA précise que, malgré l'exercice du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA, la fourniture taxable d'un immeuble par vente demeurera taxable si l'acquéreur n'est pas un inscrit.

Hypothèse 2 : Bail immobilier fourni dans le cadre de la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise

Lorsque la vente d'une entreprise, ou d'une partie d'entreprise, comprend la fourniture par bail d'un immeuble qui sera utilisé par l'acquéreur pour exploiter l'entreprise, la JVM de ce bail immobilier doit être incluse dans le numérateur (A) et dans le dénominateur (B) de la formule A/B⁶.

- *JVM d'un bail immobilier conclu par l'acquéreur avec le vendeur de l'entreprise*

La JVM d'un bail conclu par l'acquéreur avec le vendeur de l'entreprise doit être déterminée en tenant compte notamment de la durée et de la valeur actualisée du bail (« *present value of the stream of lease payments* »)⁷. L'acquéreur et le vendeur de l'entreprise ont la responsabilité de déterminer la valeur du bail en tenant compte notamment « des normes de l'industrie, des pratiques commerciales de l'industrie et des clauses particulières du bail »⁸.

En ce qui concerne la durée du bail, celle-ci doit être « raisonnable en regard de la nature de l'entreprise de même que selon la norme prévalant dans le secteur d'activités dans lequel œuvre l'entreprise »⁹.

- *Effet du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA*

Il est utile de rappeler que le paragraphe 167(1.1) de la LTA précise que, malgré l'exercice du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA, la fourniture taxable d'un bien par bail, licence ou accord semblable, demeurera taxable.

- *JVM d'un bail immobilier cédé par le vendeur de l'entreprise*

La cession d'un bail immobilier constitue la fourniture d'un actif par vente. La JVM d'un tel actif doit donc être déterminée, au même titre que les autres actifs faisant l'objet de la vente d'entreprise (ou partie d'entreprise). On doit donc déterminer quelle portion du prix de vente de l'entreprise (ou partie d'entreprise) peut raisonnablement être attribuée à la valeur du bail cédé¹⁰.

⁶ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 97-0101325, « TPS/TVQ : vente d'entreprise » (20 mars 1997) [taxnet.pro, Interprétations Internes RevQué].

⁷ Supra note 5; Table ronde avec les représentants du ministère du Revenu du Québec et les praticiens dans Colloque sur les impôts indirects, Ottawa, Institut Canadien des Comptables Agréés, 1996, Question 12 - Position sur la valeur du bail d'un immeuble lors du transfert de la totalité ou presque des biens d'une entreprise (par. 167(1) LTA et art. 75 LTVQ.), CCH, Taxes à la consommation - partie québécoise.

⁸ Supra note 5.

⁹ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 98-0111983 « Vente d'entreprise » (14 juin 2000) [taxnet.pro, Interprétations Internes RevQué].

¹⁰ Supra note 5.

Hypothèse 3 : Immeuble de l'acquéreur utilisé pour exploiter une entreprise, ou une partie d'entreprise, acquise d'un fournisseur dans le cadre d'une vente

Lorsque la vente d'une entreprise, ou d'une partie d'entreprise, ne comprend pas la fourniture d'un immeuble et que l'acquéreur utilise son propre immeuble pour exploiter l'entreprise, la JVM de cet immeuble doit être incluse dans le dénominateur (B) de la formule A/B.

Pour l'application du choix prévu au paragraphe 167(1) de la LTA, la JVM de tout immeuble détenu, ou acquis ultérieurement, par l'acquéreur pour exploiter l'entreprise (ou la partie d'entreprise) acquise ne doit pas dépasser 10 % de la valeur de tous les actifs nécessaires à l'exploitation de l'entreprise.

- *JVM d'un immeuble*

L'acquéreur doit tenir compte de la JVM de son immeuble, ou de la superficie de son immeuble¹¹, qui doit raisonnablement être utilisé pour exploiter l'entreprise acquise¹², et ce, au moment où est effectuée la vente de l'entreprise¹³.

Hypothèse 4 : Bail immobilier conclu par l'acquéreur avec un tiers afin d'utiliser un immeuble pour exploiter une entreprise, ou une partie d'entreprise, acquise d'un fournisseur dans le cadre d'une vente

Lorsque la vente d'une entreprise, ou d'une partie d'entreprise, ne comprend pas la fourniture d'un immeuble et que l'acquéreur conclut un bail immobilier avec un tiers afin d'utiliser un immeuble pour exploiter l'entreprise acquise, la JVM de ce bail doit être incluse dans le dénominateur (B)¹⁴ de la formule A/B.

- *JVM d'un bail immobilier*

La détermination de la JVM d'un bail immobilier conclu par l'acquéreur avec un tiers relève d'une question de fait. En principe, la JVM d'un bail doit être déterminée en tenant compte de la durée et de la valeur actualisée du bail (« *present value of the stream of lease payments* »)¹⁵. La valeur du bail doit être déterminée en tenant compte notamment des normes de l'industrie, des pratiques commerciales de l'industrie et des clauses particulières du bail¹⁶.

¹¹ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 97-0101366 « TPS/TVQ : vente d'entreprise » (30 mai 1997) [taxnet.pro, Interprétations Internes RevQué].

¹² *Supra* note 3 (97-011024-001) et note 9.

¹³ *Supra* note 11.

¹⁴ *Supra* note 3 (97-011024-001) et note 9.

¹⁵ *Supra* note 5.

¹⁶ *Supra* note 5.

Les commentaires précédents constituent notre opinion générale sur le sujet de votre demande. Ces commentaires ne sont pas des décisions et, conformément aux lignes directrices énoncées dans le mémorandum sur la TPS/TVH *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH (1.4)*, ils ne lient pas Revenu Québec en ce qui a trait à une situation en particulier. Les modifications proposées à la LTA, les règlements ou les énoncés interprétatifs peuvent avoir des répercussions sur l'interprétation donnée dans la présente.

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 ****.

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

Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes