

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : Le 30 avril 2015

OBJET : **Interprétation relative à la TVQ**
Article 17 de la Loi sur la taxe de vente du Québec –
Sens de l'expression « pour consommation ou utilisation
au Québec »
N/Réf. : 15-024770-001

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à l'apport de biens effectué par un particulier au Québec.

Exposé des faits

D'après l'information que vous nous avez fournie, notre compréhension des faits est la suivante :

1. Un particulier acquiert un bateau de plaisance et un GPS (Biens) aux États-Unis.
2. Au printemps 2011, le particulier apporte les Biens au Québec, après être passé aux douanes canadiennes en Ontario.
3. Le particulier paie la taxe sur les produits et services (TPS) à l'égard de l'importation des Biens au Canada lors de son passage aux douanes canadiennes en Ontario.
4. Le particulier ne paie aucune taxe de vente du Québec (TVQ) à la suite de l'apport des Biens au Québec.
5. Durant la période où le bateau est situé au Québec, celui-ci est stationné dans l'entrée de la résidence du particulier ou entreposé dans ***** au Québec.
6. À l'automne 2012, le particulier ramène les Biens aux États-Unis.
7. Depuis ce temps, le bateau est enregistré et détenu en Floride.

Interprétation demandée

1. Le particulier doit-il payer la TVQ à la suite de l'apport au Québec des Biens achetés aux États-Unis?
2. Quel sens doit-on donner à l'expression « pour consommation ou utilisation au Québec » prévue à l'article 17 de la LTVQ?

Position de la vérification

Nous comprenons que le dossier du particulier a été retenu dans le cadre du programme de vérification des apports de biens corporels au Québec. Il a alors été déterminé que la TVQ devait être acquittée par le particulier à l'égard de l'apport des Biens au Québec, et ce, conformément aux dispositions de l'article 17 de la LTVQ.

Prétentions du particulier

Le particulier prétend qu'il n'a pas à payer la TVQ à l'égard de l'apport au Québec des Biens achetés aux États-Unis puisqu'il ne les a pas utilisés ou consommés au Québec. Au soutien de ses prétentions, le particulier invoque les arguments suivants :

1. Au printemps 2011, le particulier est revenu au Québec en apportant les Biens avec lui, car il craignait de les laisser en Floride pour toutes sortes de raisons (vol, orages ou ouragans).
2. De plus, il voulait faire apporter des améliorations aux Biens, travaux qui n'ont pas eu lieu, car il était très malade à cette période.
3. Normalement, le particulier serait reparti pour la Floride à l'automne 2011, mais, cette année-là, il est tombé très malade *****.
4. Lorsqu'il a été rétabli, à l'automne 2012, il est reparti passer l'hiver en Floride.
5. Il a alors ramené son bateau aux États-Unis pour y rester définitivement.
6. Le bateau a été enregistré en Floride.
7. Durant la période de 19 mois où le bateau était situé au Québec, il était stationné dans l'entrée de la résidence du particulier ou entreposé ***** au Québec.

Interprétation donnée

Taxe de vente du Québec (TVQ)

1. Politique fiscale

La TVQ est une taxe qui vise l'ensemble de la consommation des biens au Québec, peu importe leur provenance. Ainsi, dès 1991, on prévoyait les principes suivants :

« En ce qui concerne les importations au Québec, les règles prévues dans le régime de la TPS s'appliqueront généralement dans le régime de la TVQ en regard du territoire québécois. Ainsi, les biens meubles corporels qui seront importés au Québec en provenance de l'extérieur du Canada et qui sont assujettis à la TPS seront également assujettis à la TVQ pour autant qu'ils soient apportés au Québec pour utilisation ou consommation au Québec¹. ».

[Nos soulignements]

L'article 17 de la LTVQ prévoit notamment ce qui suit :

« 17. Toute personne qui apporte au Québec un bien corporel, soit pour consommation ou utilisation au Québec par elle-même ou à ses frais par une autre personne [...] doit, immédiatement après l'apport, payer au ministre une taxe à l'égard de ce bien calculée au taux de 9,975 % sur la valeur de celui-ci.

[...]

Le premier alinéa ne s'applique pas à l'égard, selon le cas :

1° d'un bien corporel, si la taxe prévue à l'article 16 est payable à l'égard de la fourniture du bien;

2° des biens visés à l'article 81; »;

« 17. Every person who brings into Québec corporeal property for consumption or use in Québec by the person or at the person's expense by another person [...] shall, immediately after the bringing into Québec of the property, pay to the Minister a tax in respect of that property, calculated at the rate of 9.975 % on the value of the property.

[...] The first paragraph does not apply in respect of

(1) corporeal property, where tax under section 16 is payable in respect of the supply of the property;

(2) goods to which section 81 applies; [...]. ».

[Nos soulignements]

¹ Québec, ministère des Finances, Taxe de vente du Québec, document technique, 1^{er} trimestre 1991, page 15.

Le but de l'article 17 de la LTVQ est « d'empêcher l'évitement de la TVQ, par exemple en achetant des biens à l'extérieur du Québec pour consommation au Québec autrement que dans le cadre d'activités commerciales donnant droit à un RTI² ».

2. Sens de l'expression « Pour consommation ou utilisation au Québec »

Les mots « consommation » et « utilisation », que l'on retrouve à l'article 17 de la LTVQ, ne sont pas définis dans cette loi. On doit donc recourir aux sens que leur donnent les dictionnaires.

2.1 Sens du terme « consommation »

Le dictionnaire *Le nouveau Petit Robert* définit le terme « consommation » comme suit :

« [...] 1. Action de faire des choses un usage qui les détruit ou les rend ensuite inutilisables [...]»³.

Considérant cette définition, on peut déjà écarter le terme « consommation » pour les besoins de la présente analyse puisque les biens en cause peuvent être utilisés sans être modifiés, détruits ou consommés.

2.2 Sens du terme « utilisation »

Comme mentionné ci-dessus, le mot « utilisation » n'étant pas défini dans la loi, il faut alors considérer son sens habituel selon les dictionnaires. Or, les dictionnaires prévoient plusieurs sens au terme « utilisation » (ou « use » dans sa version anglaise). De plus, les tribunaux se sont penchés sur le sens à donner à ces termes.

Ainsi, le terme « utilisation » est notamment défini dans les dictionnaires comme suit:

- « Action, manière d'utiliser. Application, destination, emploi, maniement⁴. »;
- « Action, manière d'utiliser; emploi, usage⁵. ».

[Nos soulignements]

Par ailleurs, le terme « utiliser » est défini comme suit par ces mêmes dictionnaires :

- « 1. Rendre utile, faire servir à une fin précise. Exploiter (cf. Tirer* parti, profit de). [...] 2. Employer. Pratiquer, se servir, user (de) [...]»⁶.

² CCH fiscalité, Taxes à la consommation, 65-003, Apport au Québec d'un bien corporel, décembre 2014.

³ *Le nouveau Petit Robert*, 2008, s.v. « consommation ».

⁴ *Ibid.* s.v. « utilisation ».

⁵ *Le Petit Larousse Illustré*, 2010, s.v. « utilisation ».

⁶ *Le nouveau Petit Robert*, 2010, s.v. « utiliser ».

- « 1. Recourir pour un usage précis à. [...] 2. Tirer profit ou parti de [...]⁷. ».

[Nos soulignements]

Dans l'affaire, *Cie de chemin de fer Roberval-Saguenay c. Québec (Sous-ministre du revenu)*⁸, le juge note que le mot « usage » peut avoir différentes significations et qu'il « faut se reporter au contexte pour saisir la définition qui convient au texte [...] »⁹. Le juge note aussi ce qui suit :

« Le Petit Robert réfère (donc) ce terme à celui de “utilisation”. Dans le Dictionnaire des synonymes “Le Robert”, on donne comme synonymes de “usage”, et qui pourraient convenir au contexte, les termes suivants: Application, destination, emploi, fonctionnement, utilisation¹⁰. ».

Dans les dictionnaires, le terme « usage » est défini comme suit :

- « 1. Action, fait de se servir de qqch; utilisation, emploi. [...] - Dr. Droit d'usage : droit réel, incessible et insaisissable, de se servir d'une chose appartenant à autrui. [...] »¹¹. »;
- « 1. Le fait d'appliquer, de faire agir (un objet, une matière), pour obtenir un effet, que cet objet, cette matière subsiste (utilisation), disparaisse (consommation) ou se modifie en se dégradant (2. Usure). [...] III. En droit (début XVe) Droit réel qui permet à son titulaire (usager) de se servir d'une chose appartenant à autrui (aussi usufruit). Avoir l'usage d'un bien. Jouir. Propriété et usage¹². ».

[Nos soulignements]

Les dictionnaires définissent le terme anglais « use » de la façon suivante :

- « USE. n.1 Habitual practice. 2. The employment of a thing to achieve a purpose. [...] Legal interpretation of meaning of the word is context-specific. [...] »¹³. »;
- « use (yoos), n.bef.12c) 1. The application or employment of something; esp., a long-continued possession and employment of a thing for the purpose for which it is adapted, as distinguished from a possession and employment that is merely temporary or occasional [...]. - beneficial use. Property. The right to use property and all that makes that property desirable or habitable, such as light, air, and access, even if someone else owns the legal title to the property [...] »¹⁴. ».

[Nos soulignements]

⁷ *Supra*, note 7, s.v. « utiliser ».

⁸ 2000 CanLII 5781 (QC CQ).

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Supra*, note 7, s.v. « usage ».

¹² *Supra*, note 5, s.v. « usage ».

¹³ *The Dictionary of Canadian Law*, 4^e éd., s.v. « use ».

¹⁴ *Black's Law Dictionary*, 10^e éd., s.v. « use ».

Ceci dit, le terme « utilisation » (ou « use », en anglais) peut recevoir une interprétation large ou restrictive.

Ainsi, dans l'affaire *Olson c. La Reine*¹⁵, le juge donne un sens restrictif au terme « utilisation » en notant ce qui suit :

« [10] [...] l'avocate a invoqué la décision *McKay v. Her Majesty the Queen* [dans laquelle le juge Rip (maintenant juge en chef adjoint) a interprété ainsi le sous-alinéa (ii)[6] :

[19] L'expression « l'utilisation » (en anglais, « the use of which ») figurant à la définition d' « automobile » au paragraphe 248(1) de la LIR semble se rapporter au fait d'utiliser le véhicule ou de le mettre en service pour quelque fin que ce soit, en particulier celle à laquelle il est destiné. Si l'on se fie au simple bon sens, lorsqu'un véhicule est garé dans un garage ou un parc, il n'est pas utilisé. Par conséquent, le laps de temps pendant lequel le véhicule est garé (et inutilisé) n'est pas pris en considération dans la formule servant à déterminer si l'utilisation du véhicule est en « totalité, ou presque, [...] pour le transport de marchandises [...] en vue de gagner un revenu ». [...]. ».

[Nos soulignements]

Dans l'affaire *Sevy c. La Reine*¹⁶, le juge retient plutôt un sens large du terme « utilisation » comme en fait foi l'extrait suivant :

« [19] [...] Il semble qu'une utilisation minimale puisse néanmoins constituer une utilisation.

[20] Le mot « use » [utilisation] est défini comme suit dans le Canadian Oxford Dictionary : [traduction] « Employer quelque chose à une fin particulière. » Cette définition comporte deux éléments : l'emploi réel de quelque chose et une fin. De quelle façon le bien immeuble est-il employé? Comme le montre la décision Larsen, le bien a été employé du simple fait de son existence; la simple existence du bois assurait un abri. À coup sûr, une terre qui est travaillée au moyen du hersage, de l'ensemencement et de la culture est employée. Cependant, une terre offerte à titre de garantie est elle aussi employée, non au moyen d'une activité physique accomplie sur la terre, mais par son existence même. [...] L'« utilisation » qu'il faisait de cette parcelle peut sembler minime, mais il n'y avait pas d'autre utilisation et, par conséquent, la moindre utilisation constitue un emploi réel de la terre. ».

[Nos soulignements]

¹⁵ 2007 CCI 508 (CanLII), paragraphe 10.

¹⁶ 2004 CCI 634 (CanLII), paragraphes 19 et 20.

Pour déterminer quel sens (large ou restrictif) du terme « utilisation » doit être retenu, on peut s'inspirer du juge Gonthier qui, dans l'affaire *Ontario c. Canadien Pacifique Ltée*¹⁷, note ce qui suit :

« 67 Un examen de ces décisions montre que les tribunaux se servent généralement des définitions données au mot « usage » dans les dictionnaires comme point de départ du processus d'interprétation. Toutefois, l'interprétation proprement judiciaire du mot « usage » dépend du contexte et des faits, ce qui peut exiger de qualifier davantage la définition dans un cas particulier. [...]. »;

« 67 A review of these cases indicates that courts have generally looked to dictionary definitions of the word "use" as a starting point in the interpretive process. However, the proper legal interpretation of "use" is context- and fact-specific, and this may require a refinement of the definition in a particular circumstance. [...]. ».

[Nos soulignements]

Ainsi, pour déterminer quel sens (large ou restrictif) du terme « utilisation » doit être retenu pour les besoins du présent dossier, on doit tenir compte du contexte et du but visé par l'article 17 de la LTVQ.

2.2.1 Sens retenu du terme « utilisation »

Selon la politique fiscale, la TVQ est une taxe qui vise l'ensemble de la consommation des biens au Québec, et ce, peu importe leur provenance. Ainsi, l'article 17 de la LTVQ a notamment pour objectif de taxer tout apport de bien au Québec pour utilisation autrement que dans le cadre d'une activité commerciale donnant droit à un RTI. Par contre, cet article ne vise pas l'apport d'un bien qui transite au Québec en vue d'être utilisé à l'extérieur du Québec.

Dans ce contexte, nous sommes d'avis que l'expression « pour utilisation au Québec » doit, pour les fins de l'application de l'article 17 de la LTVQ, s'interpréter en donnant un sens large au terme « utilisation ». Ainsi, le terme « utilisation » doit s'entendre dans son sens juridique pour signifier le « droit d'utiliser un bien, d'en profiter ou d'en bénéficier » en raison de son droit de propriété ou en raison de son droit d'usage d'un bien appartenant à un tiers.

Cette définition proposée du terme « utilisation » est conforme au Code civil du Québec (CcQ) qui prévoit notamment ce qui suit :

- Article 947 CcQ : « La propriété est le droit d'user, de jouir et de disposer librement et complètement d'un bien, sous réserve des limites et des conditions d'exercice fixées par la loi. ».
- Article 1120 CcQ : « L'usufruit est le droit d'user et de jouir, pendant un certain temps, d'un bien dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à charge d'en conserver la substance. ».

¹⁷ [1995] 2 RCS 1031, 1995 CanLII 112 (CSC), paragraphe 67.

- Article 1172 CcQ : « L'usage est le droit de se servir temporairement du bien d'autrui et d'en percevoir les fruits et revenus, jusqu'à concurrence des besoins de l'usager et des personnes qui habitent avec lui ou sont à sa charge. ».

Ainsi, toute personne qui apporte un bien au Québec, autrement que dans le cadre d'un transit ou d'une activité commerciale donnant droit à un RTI, et qui a le droit d'utiliser le bien, d'en profiter ou d'en bénéficier au Québec en raison de son droit de propriété, ou qui peut être utilisé, à ses frais, par une autre personne, en raison d'un droit d'usage ou d'un droit d'usufruit, est tenue de payer la TVQ prévue à l'article 17 de la LTVQ à l'égard de l'apport de ce bien au Québec.

Pour ces motifs, nous sommes d'avis que, dans le cadre du présent dossier, le particulier, étant propriétaire des Biens, apporte ces derniers pour les utiliser, en profiter ou en bénéficier au Québec, donc pour leur « utilisation au Québec ». Par conséquent, il doit payer la TVQ à l'égard de l'apport des Biens au Québec, sous réserve des exceptions prévues à l'article 17 de la LTVQ.

Nous allons maintenant analyser les faits afin de déterminer si le particulier peut bénéficier d'une exception le relevant de son obligation de payer la TVQ à l'égard de l'apport des Biens au Québec.

3. Exception à l'article 17 LTVQ : Biens visés à l'article 81 de la LTVQ

L'article 17 de la LTVQ précise qu'il ne s'applique pas à l'égard des biens visés à l'article 81 de la LTVQ. L'extrait pertinent de l'article 81 de la LTVQ se lit comme suit :

« **81.** Les biens auxquels le paragraphe 2° du quatrième alinéa de l'article 17 fait référence sont les suivants :

[...]

9° un bien prescrit apporté au Québec dans les circonstances prescrites, conformément aux modalités prescrites; [...]. ».

L'article 81R2 du Règlement sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, chapitre T-0.1, r. 2) précise ce qui suit :

« **81R2.** Pour l'application du paragraphe 9° de l'article 81 de la Loi, les circonstances et les biens suivants constituent les circonstances prescrites et les biens prescrits :

[...]

4° les biens apportés au Québec dans l'unique but d'être entretenus, remis en état ou réparés au Québec, si les conditions suivantes sont remplies :

a) ni la propriété ni l'usage effectif des biens n'est censé être transmis ni n'est transmis à une personne au Québec pendant qu'ils s'y trouvent;

b) les biens sont expédiés hors du Québec dans un délai raisonnable une fois l'entretien, la remise en état ou la réparation achevée, compte tenu des circonstances entourant l'apport au Québec, et le cas échéant, des pratiques commerciales normales de la personne qui les apporte au Québec; ».

[Nos soulignements]

Selon les faits soumis, le particulier n'a pas apporté les Biens au Québec dans l'unique but de leur entretien, de leur remise en état ou de leur réparation. En effet, nous comprenons qu'il a apporté les Biens au Québec principalement au motif qu'il craignait de les laisser en Floride pour toutes sortes de raisons (vol, orages ou ouragans).

Bien qu'il ait envisagé d'apporter des améliorations aux Biens, de tels travaux n'ont pas eu lieu, car le particulier était très malade au cours de cette période. Or, pour prétendre avoir apporté les Biens « dans l'unique but » de les réparer, l'intention projetée du particulier devait être une intention formelle et bien arrêtée (par opposition à de vagues intentions).

Ce principe est illustré dans l'affaire *Université de Sherbrooke c. La Reine*¹⁸, où le juge, au sujet de l'expression « en vue d'être utilisée » qui est prévue à l'alinéa 199(2)a) de la LTA, mentionne ce qui suit :

« [20] Toutefois, l'intention projetée de l'appelante d'utiliser le stade principalement dans le cadre de ses activités commerciales devait, tel que nous l'enseigne la juge Kempo dans la décision Beau Rivage Appartements c. Canada, [1994] A.C.I. no 1137, être une intention formelle et bien arrêtée (par opposition à de vagues intentions). Cette intention projetée devait de plus satisfaire objectivement au critère selon lequel il y avait des chances raisonnables que l'appelante donne suite à l'intention manifestée, et ce, dans un délai raisonnable. Enfin, l'appelante devait avoir pris une décision qui n'était pas seulement envisagée et qui ne dépendait pas d'événements futurs. ».

[Nos soulignements]

Considérant ce qui précède, nous concluons que le particulier n'a pas apporté des biens visés à l'article 81 de la LTVQ et, pour ce motif, ne peut bénéficier de cette exception prévue à l'article 17 de la LTVQ.

Maintenant, reste à savoir si le particulier pourrait bénéficier d'un remboursement de la taxe payable par lui à l'égard de l'apport des Biens au Québec.

4. Remboursement de la TVQ payée à l'égard d'un bateau de plaisance apporté au Québec pour fins d'hivernation

L'article 17.7 de la LTVQ prévoit le remboursement de la taxe payée en vertu de l'article 17 de la LTVQ selon les dispositions suivantes :

¹⁸ [2007] CCI 229, paragraphe 20.

« 17.7. Sous réserve de l'article 404, un particulier a droit au remboursement de la taxe qu'il a payée en vertu de l'article 17 à l'égard d'un bateau de plaisance qu'il a apporté au Québec dans le but de l'entreposer pendant l'hivernage si les conditions suivantes sont satisfaites :

1° le particulier a payé la taxe à l'égard de l'apport au Québec du bateau de plaisance;

2° le bateau de plaisance est emporté ou expédié hors du Québec dans un délai raisonnable suivant l'hivernage;

3° dans les quatre ans suivant le jour où le bateau de plaisance est expédié ou emporté hors du Québec, le particulier produit au ministre, au moyen du formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits, une demande de remboursement de la taxe;

4° la demande de remboursement est accompagnée d'une preuve établissant que le particulier a payé la taxe à l'égard du bateau de plaisance et que celui-ci a été expédié ou emporté hors du Québec suivant l'hivernage. ».

[Nos soulignements]

L'annonce de cette mesure est présentée comme suit dans le Budget 1996-1997 :

« Un particulier n'a pas à payer la TVQ lorsqu'il apporte temporairement une embarcation de plaisance au Québec uniquement afin de la réparer, de la remettre en état ou de l'ajuster. Toutefois, un particulier doit payer la TVQ lors de l'apport temporaire au Québec d'une telle embarcation aux seules fins de l'entreposer pendant la morte-saison.

Le régime de la TVQ sera modifié de façon à permettre à un particulier de demander le remboursement de la TVQ qu'il a payée lors de l'apport au Québec d'une embarcation de plaisance à des fins d'entreposage pendant la morte-saison, si cette embarcation est emportée à l'extérieur du Québec dans un délai raisonnable à la fin de la période d'entreposage.

Le remboursement pourra être demandé dans les quatre ans suivant le moment où l'embarcation est emportée à l'extérieur du Québec. Pour obtenir le remboursement, le particulier devra fournir une preuve du paiement de la TVQ lors de l'apport de l'embarcation au Québec ainsi qu'une preuve que l'embarcation a effectivement été emportée à l'extérieur du Québec à la fin de la période d'entreposage qui, en principe, ne devrait pas excéder la morte-saison, sous réserve de circonstances exceptionnelles.

Cette mesure s'appliquera à l'égard des embarcations de plaisance apportées au Québec après le jour du Discours sur le budget¹⁹. ».

Selon les faits soumis, le bateau a été apporté par le particulier au Québec à l'automne 2011, soit après la période hivernale.

Par conséquent, dans l'hypothèse où le particulier aurait payé la TVQ payable suite à l'apport des Biens au Québec, il ne pourrait pas bénéficier du remboursement prévu à l'article 17.7 de la LTVQ puisque le bateau n'a pas été apporté au Québec dans le but d'être entreposé pendant l'hivernage²⁰.

5. Conclusion

Considérant ce qui précède, nous comprenons que le particulier a apporté au Québec des biens dont il est propriétaire. Le fait que les biens n'aient pas été utilisés par le particulier n'enlève rien au fait qu'ils étaient à sa disposition au Québec, pour son bénéfice en tant que propriétaire.

Pour ces motifs, nous concluons que le particulier a apporté les Biens pour utilisation au Québec et qu'il doit payer la TVQ payable suite à l'apport, conformément à l'article 17 de la LTVQ.

Enfin, le particulier ne bénéficie d'aucune exception l'exemptant du paiement de la taxe prévue à l'article 17 de la LTVQ et il ne bénéficie d'aucun droit à un remboursement de la TVQ qui est payable par lui en vertu de l'article 17 de la LTVQ.

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

¹⁹ Québec, ministère des Finances, Budget 1996-1997, *Discours sur le budget et renseignements supplémentaires*, 9 mai 1996, Annexe A, pages 74-75.

²⁰ *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, 1997, c. 14, article 332, note explicative de l'article 17.7 de la LTVQ.