



Québec, le 19 février 2019

**Objet : Interprétation relative à la TVQ
Interaction entre les articles 287.2 et 287.3
de la Loi sur la taxe de vente du Québec
N/Réf. : 18-043575-001**

,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application des articles 287.2 et 287.3 de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à la situation soumise.

Exposé des faits

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

1. Une société par actions exploite, au Québec, une concession automobile (Concessionnaire).
2. Le Concessionnaire est inscrit au fichier de la TVQ.
3. Le Concessionnaire se qualifie de « grande entreprise » (GE) pour l'application de la TVQ.
4. Le Concessionnaire a réservé une partie de sa flotte de véhicules neufs destinés à la vente à des fins de location à court terme (moins d'un an).
5. Les véhicules réservés à la location à court terme ont été initialement acquis par fourniture détaxée par le Concessionnaire, et ce, en vertu de l'article 197.2 de la LTVQ.
6. Les véhicules réservés à la location à court terme le sont uniquement à cette fin. Notamment, ils ne sont pas utilisés dans le cadre de la réalisation de services de réparation d'un véhicule ni à des fins de promotion du commerce du Concessionnaire.

7. Nous comprenons, de plus, que les fournitures par location de ces véhicules sont effectuées pour une contrepartie autre que symbolique¹.

Interprétation demandée

Vous désirez connaître notre position concernant l'application des articles 287.2 et 287.3 de la LTVQ dans le scénario susmentionné.

Interprétation donnée

Rappel des règles

Selon l'article 197.2 de la LTVQ, est détaxée la fourniture par vente d'un véhicule automobile effectuée à une personne qui est inscrite au fichier de la TVQ et qui le reçoit uniquement afin d'en effectuer à nouveau la fourniture par vente ou par louage pour une période d'au moins un an. Le terme « uniquement » que l'on retrouve dans cette disposition doit être interprété comme signifiant 100 %. Par ailleurs, il incombe à cette personne de faire la preuve de l'utilisation de son véhicule, notamment par la tenue d'un registre des déplacements.

L'article 287.3 de la LTVQ prévoit, pour les inscrits prescrits², une règle de changement d'utilisation applicable aux véhicules acquis par fourniture détaxée en vertu de l'article 197.2 de la LTVQ. En effet, l'article 287.3 de la LTVQ vise à garantir le paiement de la TVQ relativement à un véhicule automobile qui a été acquis par fourniture détaxée suivant l'article 197.2 de la LTVQ et qui commence, à un moment quelconque, à être consommé, utilisé ou fourni à une autre fin que celle visée à cette disposition et qui ne permettrait pas de demander un remboursement de la taxe sur les intrants (RTI)³ s'il était acquis à ce moment pour utilisation exclusive dans le cadre d'activités commerciales.

L'article 199 de la LTVQ énonce la règle générale selon laquelle un RTI peut être réclamé à l'égard d'un bien acquis par une personne pour utilisation, consommation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

Des restrictions sont cependant prévues à l'égard de certains biens. Ainsi, en vertu du paragraphe 1^o de l'article 206.1 de la LTVQ, aucun RTI ne peut être réclamé par un inscrit qui est une GE à l'égard de la taxe payée relativement à un véhicule routier qui doit être immatriculé en vertu du Code de la sécurité routière (RLRQ, c. C-24.2) ou d'une loi d'une autre juridiction.

¹ Deuxième alinéa de l'article 287.3 de la LTVQ.

² En vertu de l'article 287.3R1 du Règlement sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, chapitre T-0.1, r. 2), un « inscrit prescrit » est, pour l'application de l'article 287.3 de la LTVQ, toute personne qui effectue au Québec la fourniture taxable par vente ou par location de véhicules routiers et qui, à cette fin, est titulaire d'un certificat d'inscription délivré par le ministre en vertu de la LTVQ.

³ L'article 238 du Projet de loi n^o 175, *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, présenté le 9 mai 2018, a pour effet d'abroger l'article 287.3 de la LTVQ à compter du 1^{er} janvier 2021. Lorsque l'article 287.3 de la LTVQ s'applique après le 31 décembre 2017 et avant le 1^{er} janvier 2021, le premier alinéa doit notamment se lire en remplaçant l'expression « un remboursement de la taxe sur les intrants à l'égard du véhicule » par « remboursement total de la taxe sur les intrants à l'égard du véhicule ».

Toutefois, selon le paragraphe 4° de l'article 350 de la Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives (L.Q., 1995, c. 63), un inscrit qui est une GE peut réclamer un RTI à l'égard d'un bien visé à l'article 206.1 de la LTVQ dont il reçoit la fourniture, dans le cas où cette fourniture serait une fourniture non taxable si la définition de cette expression n'avait pas été supprimée.

L'expression « fourniture non taxable », dont la définition était incluse à l'article 1 de la LTVQ avant qu'elle ne soit abrogée, prévoyait notamment que l'acquisition d'un bien meuble corporel pour le refournir uniquement à titre de bien meuble corporel ou de composant d'un autre bien meuble corporel constitue une fourniture non taxable. Le terme « uniquement » que l'on retrouvait à la définition de l'expression « fourniture non taxable » doit également être interprété comme signifiant 100 %.

Lorsque les conditions d'application de l'article 287.3 de la LTVQ sont remplies, le propriétaire du véhicule est réputé avoir perçu, le dernier jour de chacun des mois se terminant après le moment où le changement d'utilisation a eu lieu, un montant de TVQ qui représente 2,5 % de la valeur prescrite du véhicule.

En vertu de l'article 287.3R2 du Règlement sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, chapitre T-0.1, r. 2), la valeur prescrite d'un véhicule visé à l'article 287.3 de la LTVQ correspond généralement à la valeur de la contrepartie payée par le propriétaire du véhicule au moment de l'acquisition du véhicule au Québec.

L'article 287.2 de la LTVQ prévoit, pour tous les inscrits, une règle de changement d'utilisation applicable aux véhicules acquis par fourniture détaxée en vertu de l'article 197.2 de la LTVQ. L'article 287.2 de la LTVQ garantit le paiement de la TVQ relativement à un véhicule automobile qui a été acquis par fourniture détaxée suivant l'article 197.2 de la LTVQ et qui commence, à un moment quelconque, à être consommé, utilisé ou fourni à une autre fin que celle visée à cette disposition. Contrairement à l'article 287.3 de la LTVQ, l'article 287.2 de la LTVQ n'impose pas comme condition d'application l'impossibilité pour l'inscrit de réclamer, à titre de RTI, la TVQ qui aurait été payable si l'inscrit avait acquis le véhicule au moment du changement d'utilisation. Lorsqu'il trouve application, l'article 287.2 de la LTVQ stipule que l'inscrit est réputé :

- avoir effectué, immédiatement avant le changement d'utilisation, une fourniture du véhicule par vente;
- avoir perçu, à ce moment, la taxe à l'égard de la fourniture calculée sur la plus élevée de sa valeur marchande ou de sa valeur estimative⁴;
- avoir reçu une fourniture du véhicule par vente et;
- avoir payé la taxe à l'égard de la fourniture calculée sur la plus élevée de sa valeur marchande ou de sa valeur estimative.

Ainsi, lorsque l'article 287.2 de la LTVQ s'applique, l'inscrit doit inclure, dans le calcul de sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le changement d'utilisation survient, la TVQ calculée sur le plus élevé de la valeur marchande ou de la valeur estimative du véhicule au moment du changement d'utilisation. L'inscrit peut également, dans cette même déclaration de TVQ

⁴ Prévue à l'article 55.0.2 de la LTVQ.

(ou plus tard, sous réserve du délai prévu à l'article 431 de la LTVQ), réclamer un RTI à l'égard de la TVQ ainsi remise, selon la mesure dans laquelle la nouvelle utilisation du véhicule sera faite dans le cadre de ses activités commerciales.

Le deuxième alinéa de l'article 287.2 de la LTVQ stipule que l'article 287.2 de la LTVQ ne trouve pas application dans les situations où l'article 287.3 de la LTVQ s'applique. Ainsi, en ce qui concerne les inscrits prescrits, l'article 287.3 de la LTVQ a préséance sur l'article 287.2 de la LTVQ.

Interprétation donnée

Sur la base des faits exposés en introduction, nous sommes d'avis que l'article 287.3 de la LTVQ ne trouve pas application en l'espèce. En effet, puisque les véhicules réservés à la location à court terme sont uniquement utilisés à cette fin et sont fournis pour une contrepartie autre que symbolique, l'acquisition présumée des véhicules par le Concessionnaire au moment de leur changement d'utilisation se qualifierait de « fourniture non taxable » et, de ce fait, aurait permis au Concessionnaire de demander un RTI à l'égard de cette acquisition présumée.

Pour cette raison, considérant l'article 287.2 de la LTVQ qui stipule qu'il ne trouve pas application dans les situations où l'article 287.3 de la LTVQ s'applique, vous nous demandez si le Concessionnaire doit alors se conformer aux exigences de l'article 287.2 de la LTVQ.

En d'autres mots, le Concessionnaire doit-il, dans le calcul de sa taxe nette pour la période au cours de laquelle le changement d'utilisation survient, tenir compte de cette taxe présumée perçue puis de celle présumée payée suivant l'article 287.2 de la LTVQ?

Généralement, les règles de changement d'utilisation d'un bien sont prévues afin de récupérer la taxe à l'égard de laquelle un inscrit a pu bénéficier d'un RTI qui est supérieur à celui auquel il aurait eu droit compte tenu de la nouvelle utilisation du bien. L'inscrit est réputé avoir perçu la taxe calculée sur la juste valeur marchande du bien au moment de son changement d'utilisation, changement qui constitue une acquisition réputée. Par ailleurs, il est réputé avoir payé la taxe si l'acquisition réputée ne constitue pas une fourniture exonérée ou détaxée. Comme il est réputé avoir payé la taxe, l'inscrit peut demander un RTI selon la nouvelle utilisation du bien.

L'article 287.2 de la LTVQ est au même effet à l'égard d'un véhicule automobile acquis par fourniture détaxée en vertu de l'article 197.2 de la LTVQ qui commence à être utilisé autrement qu'uniquement à des fins de vente ou de location à long terme. Cette disposition, lorsqu'elle s'applique à l'égard d'une grande entreprise visée par les restrictions à l'obtention de RTI, peut donner lieu au versement d'un montant de TVQ par autocotisation sans que ce montant ne puisse être remboursé par le mécanisme du RTI.

L'article 287.3 de la LTVQ a été spécialement prévu dans le régime de la TVQ comme assouplissement à cette dernière règle. Au lieu d'avoir à verser le montant total de la TVQ à remettre en raison du changement d'usage, le montant est remis mois après mois tant que le véhicule est utilisé à une autre fin que celle

visée par la mesure de détaxation prévue à l'article 197.2 de la LTVQ. Cet article n'a son utilité que dans un contexte de restrictions à l'obtention de RTI. D'ailleurs, il sera abrogé à compter du 1^{er} janvier 2021⁵.

Ainsi, lorsqu'un concessionnaire d'automobiles qui est une GE transfère, de son inventaire (ses stocks) à ses immobilisations, un véhicule automobile acquis par fourniture détaxée en vertu de l'article 197.2 de la LTVQ et qu'il n'est pas tenu de s'autocotiser en vertu de l'article 287.3 de la LTVQ uniquement en raison de la qualification de l'acquisition présumée du véhicule à titre de « fourniture non taxable », nous sommes d'avis que la règle voulant que les dispositions spéciales font exception aux dispositions générales (*generalibus specialia derogant*)⁶ doit trouver application et que, de ce fait, il n'a pas, non plus, à s'autocotiser en vertu de l'article 287.2 de la LTVQ.

Conséquemment, nous vous confirmons que dans la situation soumise, ni l'article 287.3 de la LTVQ ni l'article 287.2 de la LTVQ ne s'appliqueraient aux véhicules de sa flotte que le Concessionnaire réserve pour la location à court terme.

Toutefois, lorsque l'article 287.3 de la LTVQ sera abrogé, soit à compter du 1^{er} janvier 2021, la règle spécifique cessera d'exister et le Concessionnaire, dans la situation soumise, n'aura d'autre choix que d'appliquer la règle générale prévue à l'article 287.2 de la LTVQ.

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
aux taxes spécifiques

⁵ *Supra* note 3.

⁶ Comme la disposition spécifique de changement d'usage lui étant applicable ne le conduit pas à devoir remettre un montant de TVQ, il n'a pas à appliquer l'autre disposition de changement d'usage plus générale prévue à l'article 287.2 de la LTVQ.