



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 21 FÉVRIER 2022

OBJET : **TAXE SUR LES SERVICES PUBLICS – IMMEUBLES ASSUJETTIS**
N/RÉF. : 20-050513-002

La présente donne suite à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise ***** relativement à la taxe sur les services publics, ci-après « TSP », prévue à la partie VI.4 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », payable par une société. ***** vous indiquez que votre demande concerne la société (alors anonymisée) visée par la demande d'interprétation antérieure datée du ***** 20X11 et par la lettre d'interprétation 20-050513-001¹ émise consécutivement à cette demande. Vous désirez plus précisément obtenir notre opinion sur la position prise par cette société, ci-après « Société », en lien avec une argumentation écrite en date du ***** 20X12, ci-après « Argumentation », qui vous a été transmise par ses représentants et que vous avez jointe à votre demande.

FAITS

Vous nous exposez les faits suivants :

1. La Société a produit des déclarations de TSP pour les années 20X5 à 20X8, en excluant, dans le calcul de la valeur nette des actifs faisant partie de son réseau, la portion intérieure de celui-ci, que Société considère comme n'étant pas assujettie à la TSP.
2. Quelques années plus tard, Société a produit des demandes de modification à ses déclarations de TSP en réévaluant à la hausse la portion intérieure de son réseau.

¹ REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 20-050513-001, « Taxe sur les services publics – Portion extérieure d'un réseau et immeubles assujettis », 30 avril 2020.

-
3. À la suite de ces demandes, ***** présenter une demande d'interprétation en lien avec la notion de « portion extérieure » d'un réseau. La lettre d'interprétation 20-050513-001 a été émise en réponse à cette demande d'interprétation.
 4. Par après, vous avez eu plusieurs discussions avec les représentants de Société et ceux-ci vous ont transmis l'Argumentation. Lors de ces discussions, vous avez mentionné aux représentants que vous ne contestiez pas l'ajustement à la hausse de la portion intérieure du réseau, mais bien la totalité de celle-ci, car vous êtes d'avis qu'elle devrait être incluse dans le calcul de la valeur nette des actifs faisant partie du réseau.
 5. Selon votre lecture de l'Argumentation, vous pensez que la position de la Société est d'exclure de l'assujettissement à la TSP la portion intérieure de son réseau soit parce qu'elle se situe chez les clients, soit parce qu'il s'agit de biens meubles.

Nous avons en outre constaté les faits suivants ***** :

6. *****².
7. *****³.
8. *****⁴.
9. À titre d'exploitant d'un réseau de télécommunication ***** , Société se considère comme étant assujettie à la TSP⁵.

OPINION

L'Argumentation expose divers arguments qui diffèrent selon qu'il s'agit d'actifs installés chez les clients de Société, ci-après les « Actifs-Clients », ou d'actifs installés à l'intérieur d'immeubles appartenant à Société ou dont elle est locataire, ci-après les « Actifs-Société ». Nous examinerons tour à tour les arguments reliés à ces deux catégories d'actifs.

² Argumentation, p. *****.

³ *Id.*

⁴ *Id.*

⁵ Argumentation, p. *****.

Actifs-Clients

L'Argumentation indique qu'il s'agit d'actifs « installés à l'intérieur des immeubles appartenant à des tiers, c'est-à-dire des abonnés » *****⁶.

L'Argumentation expose ensuite une série d'arguments pour justifier l'exclusion des Actifs-Clients dans le calcul de la TSP, qui se résument comme suit et que nous analyserons tour à tour :

1) Ces actifs sont des biens meubles situés à l'intérieur des installations des abonnés⁷

Il convient tout d'abord de rappeler que pour se qualifier en tant qu'« immeuble assujéti » à la TSP selon la définition donnée à cette expression par le premier alinéa de l'article 1175.29 de la LI⁸, il faut que le bien concerné se qualifie d'abord en tant qu'« immeuble » selon la définition donnée à ce mot par le premier alinéa de l'article 1 de la Loi sur la fiscalité municipale (RLRQ, chapitre F-2.1), ci-après « LFM ». Rappelons également que le premier alinéa de l'article 1 de la LFM définit comme suit le mot « immeuble » :

« **immeuble** » :

1° tout immeuble au sens de l'article 900 du Code civil;

2° tout meuble, sous réserve du troisième alinéa, qui est attaché à demeure à un immeuble visé au paragraphe 1; ».

De ces définitions, il découle que la qualification d'un actif à titre de meuble ou d'immeuble aux fins du calcul de la TSP est une question mixte de fait et de droit, de sorte que le simple fait d'alléguer qu'un actif est un meuble, sans autre explication, ne constitue pas en soi un argument valable.

Toutefois, l'argument expose également que les actifs sont situés à l'intérieur des installations des clients. Or, il s'agit d'un argument valable dans la mesure où ces actifs satisfont aux conditions de la position administrative exposée dans la lettre

⁶ Argumentation, p. *****.

⁷ *Id.*

⁸ Cette définition se lit comme suit :

« « immeuble assujéti » désigne soit un immeuble situé au Québec qui ne doit pas être porté au rôle d'évaluation foncière en vertu de l'un des articles 66 à 68 de la Loi sur la fiscalité municipale (chapitre F-2.1), soit un terrain qui constitue l'assiette d'un tel immeuble et qui est visé au paragraphe 7° de l'article 204 de cette loi; ».

d'interprétation 20-050513-001 concernant la notion de « portion intérieure » d'un réseau de télécommunication. Rappelons que, selon cette position, la portion d'un réseau de télécommunication, liée aux équipements de télécommunication attenants à un bâtiment du consommateur du service de télécommunication, n'est pas considérée comme faisant partie du réseau et, par conséquent, n'est pas assujettie à la TSP. Plus précisément, cette position s'applique aux biens suivants mentionnés au paragraphe 15 du bulletin d'interprétation FM. 228-1⁹ :

« [...] l'ensemble des câbles, fils, poteaux, antennes lorsqu'installés à l'intérieur, en dessous et à la surface extérieure d'une maison, d'une usine, d'un édifice ou de tout autre bâtiment du consommateur des services de télécommunication constituent de l'équipement non lié au réseau. Il en va de même pour tout appareil, dispositif ou instrument, de même que leurs accessoires le cas échéant, servant à capter le signal d'un service offert par l'exploitant d'un réseau de télécommunication et installé à cette fin sur les lieux où le service sera consommé ».

Il convient de noter que tous les actifs visés par cette position, qui incluent notamment les terminaux et les modems installés à l'intérieur d'immeubles de clients de la Société, doivent servir de façon spécifique à la fourniture du service de télécommunication aux clients des immeubles en question.

Compte tenu de cette position administrative, nous sommes d'avis qu'il n'y a pas lieu de contester l'exclusion par la Société des Actifs-Clients de son réseau de télécommunication dans le calcul de sa TSP, sauf si vous concluez que les actifs identifiés à cet égard ne correspondent pas aux biens énumérés au paragraphe 15 précité du bulletin d'interprétation FM. 228-1.

2) *Ces actifs ne sont pas matériellement attachés ou réunis à demeure aux immeubles appartenant aux clients de la Société (ils ne sont pas physiquement liés aux immeubles et peuvent être facilement installés, enlevés et réinstallés)*¹⁰

Compte tenu de notre réponse à l'argument précédent, il n'y a pas lieu de considérer le présent argument, sauf si vous concluez que les actifs visés ne correspondent pas aux biens énumérés au paragraphe 15 précité du bulletin d'interprétation FM. 228-1. Dans

⁹ REVENU QUÉBEC, Bulletin d'interprétation FM. 228-1, « Taxe à payer par l'exploitant d'un réseau de distribution de gaz ou de télécommunication – Revenu net provenant de la location ou de la vente d'équipement non lié au réseau – Sens de l'expression « équipement non lié au réseau » », 31 janvier 1996 (retiré). Le paragraphe 15 de ce bulletin est toujours pertinent en regard de la TSP.

¹⁰ Argumentation, p. *****.

l'hypothèse où vous en viendriez à cette conclusion, voici nos commentaires concernant cet argument.

La question de savoir si un meuble est attaché à demeure à un immeuble, selon le paragraphe 2° de la définition donnée au mot « immeuble » par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM, est une question mixte de fait et de droit. À cet égard, l'argument expose que les Actifs-Clients « ne sont pas physiquement liés aux immeubles et peuvent être facilement installés, enlevés et réinstallés ». Nous doutons fortement de l'exactitude de cette assertion. ***** il est difficile de croire que de tels meubles ne seraient pas attachés d'une façon quelconque aux immeubles des clients. En outre, la facilité d'installation, d'enlèvement et de réinstallation d'un meuble n'est pas un critère reconnu par la jurisprudence pour déterminer s'il est attaché à demeure ou non à un immeuble au sens de la LFM.

Voici comment la Cour d'appel du Québec décrit le concept d'attache au sens de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa de l'article 1 de la LFM¹¹ :

« [...] Ce qui fait qu'un objet peut être dit « attaché » à quelque chose, c'est d'abord et avant tout qu'il est retenu par un lien quelconque ou, pour utiliser le terme du premier alinéa de l'art. 380 C.c.B.-C., placé ou fixé de façon telle à être immobilisé. Ceci, à mon avis, exige davantage qu'une simple adhérence au sol et qu'une simple difficulté à bouger l'objet comme conséquence de son poids, de sa masse ou de son volume. La simple adhérence, en ce sens, ne saurait être assimilée à une attache ou au fait d'être attaché. [...] ».

Et voici comment la Cour d'appel du Québec résume la détermination du caractère « à demeure » de l'attache au sens de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa de l'article 1 de la LFM¹² :

« [106] Autrement dit, en l'absence d'une preuve contraire, un objet attaché à un immeuble par une attache physique (un tiers objet) ou autrement immobilisé sur ou dans un immeuble sera présumé être attaché à demeure à celui-ci. Si une preuve tend à démontrer que l'attache n'est que temporaire, le lien intellectuel ou le rapport de destination qui existe entre l'objet et l'immeuble permettra d'apprécier l'intention d'attacher l'objet à demeure. ».

¹¹ *Québec (Ville) c. Corporation d'assurance de personne la Laurentienne*, [1995] RJQ 731, 1995 CanLII 5307 (QC CA). Cet extrait a été cité avec approbation par la Cour d'appel dans une décision récente : *Ville de Montréal c. Société en commandite Locoshop Angus*, 2021 QCCA 1217, ci-après « décision *Locoshop Angus* ».

¹² Décision *Locoshop Angus*.

Compte tenu de ces critères établis par la jurisprudence, nous sommes d'avis que Société n'a pas démontré la pertinence et l'exactitude de son argument, de sorte qu'il doit être rejeté.

3) *Même si ces actifs étaient à demeure matériellement attachés ou réunis à un immeuble, ce qui est nié, ils sont utilisés dans un immeuble (à l'intérieur) et servent à l'exploitation de l'entreprise de la Société, de sorte qu'ils ne peuvent pas être considérés comme des immeubles selon le deuxième alinéa de l'article 903 du Code civil du Québec*¹³

Compte tenu de notre réponse au premier argument, il n'y a pas lieu de considérer le présent argument, sauf si vous concluez que les actifs visés ne correspondent pas aux biens énumérés au paragraphe 15 du bulletin d'interprétation FM. 228-1. Dans l'hypothèse où vous en viendriez à cette conclusion, voici nos commentaires concernant cet argument.

Le critère sur lequel se fonde cet argument découle de l'article 903 du Code civil du Québec¹⁴, et n'a pas été admis par la jurisprudence pour qualifier un bien en tant qu'immeuble selon la définition donnée à ce mot par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM.

Plus précisément, dans la décision *Locoshop Angus*, la Cour d'appel du Québec a cité avec approbation l'une de ses décisions antérieures, la décision *Ville de Laval c. Coimac Inc.*¹⁵, dans laquelle elle rejette l'application de l'article 903 du Code civil du Québec aux fins de l'interprétation de la définition donnée au mot « immeuble » par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM. Voici les extraits pertinents de la décision *Locoshop Angus* :

« [79] Les parties et les tribunaux qui ont rendu les décisions antérieures conviennent que l'état du droit en matière d'immobilisation par attache découle des principes dégagés par la Cour dans les trilogies *la Laurentienne* et *Coimac*. Je résumerai donc ces arrêts avant de me pencher sur la question de savoir si les jugements de la Cour du Québec sont raisonnables. ».

¹³ Argumentation, p. *****.

¹⁴ L'article 903 du Code civil du Québec se lit comme suit :

« **903.** Les meubles qui sont, à demeure, matériellement attachés ou réunis à l'immeuble, sans perdre leur individualité et sans y être incorporés, sont immeubles tant qu'ils y restent et assurent l'utilité de l'immeuble.

Toutefois, les meubles qui, dans l'immeuble, servent à l'exploitation d'une entreprise ou à la poursuite d'activités demeurent meubles. ».

¹⁵ [2001] RJQ 342, 2001 CanLII 20604 (QC CA).

« [93] La trilogie *Coimac* porte sur la question de savoir si l'adoption du *C.c.Q.* a modifié la définition de l'immeuble au sens de l'article 1 *L.f.m.*⁶⁰. La juge Thibaut, auteure des motifs, répond à cette question par la négative⁶¹, favorisant « l'interprétation qui accorde à la LFM sa propre autonomie en ce qui concerne l'interprétation de la notion d'immeuble, sauf dans la mesure où celle-ci réfère spécifiquement au *C.c.Q.* »⁶². Elle conclut que la définition d'immeuble de l'article 903 *C.c.Q.* ne peut servir à interpréter la définition d'immeuble de la *L.f.m.*⁶³. ».

[Notre soulignement (références omises)]

Pour cette raison, nous devons rejeter cet argument.

Actifs-Société

L'Argumentation indique qu'il s'agit d'actifs « qui servent généralement à la distribution » *****¹⁶.

L'Argumentation expose ensuite une série d'arguments pour justifier l'exclusion des Actifs-Société dans le calcul de la TSP, qui se résument comme suit et que nous analyserons tour à tour :

1) *Ces actifs ne sont pas des fonds de terre, des constructions ou des ouvrages à caractère permanent*¹⁷

Comme nous l'avons exposé précédemment, pour se qualifier en tant qu'« immeuble assujéti » à la TSP, selon la définition donnée à cette expression par le premier alinéa de l'article 1175.29 de la LI, il faut que le bien concerné se qualifie d'abord en tant qu'« immeuble » selon la définition donnée à ce mot par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM. Rappelons également que le premier alinéa de l'article 1 de la LFM définit un immeuble comme suit :

« **immeuble** » :

1° tout immeuble au sens de l'article 900 du Code civil;

¹⁶ Argumentation, p. *****.

¹⁷ *Id.*

2° tout meuble, sous réserve du troisième alinéa, qui est attaché à demeure à un immeuble visé au paragraphe 1; ».

Pour sa part, l'article 900 du Code civil du Québec prévoit ce qui suit :

« **900.** Sont immeubles les fonds de terre, les constructions et ouvrages à caractère permanent qui s'y trouvent et tout ce qui en fait partie intégrante.

Le sont aussi les végétaux et les minéraux, tant qu'ils ne sont pas séparés ou extraits du fonds. Toutefois, les fruits et les autres produits du sol peuvent être considérés comme des meubles dans les actes de disposition dont ils sont l'objet. ».

Comme nous pouvons le constater, la définition donnée au mot « immeuble » par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM ne vise pas seulement des fonds de terre, des constructions ou des ouvrages à caractère permanent, elle vise également « tout ce qui en fait partie intégrante », de même que « tout meuble [...] qui est attaché à demeure à un immeuble visé au paragraphe 1° ». Par conséquent, pour que l'argument de la Société soit valable, il devrait également exposer que les Actifs-Société ne font pas partie intégrante de fonds de terre, de constructions ou d'ouvrages à caractère permanent, ni ne sont des meubles qui sont attachés à demeure à des immeubles visés au paragraphe 1° de la définition de ce mot. Or, une telle démonstration n'a pas été faite, de sorte que nous devons rejeter cet argument.

2) *Ces actifs ne font pas partie intégrante des immeubles dans lesquels ils se trouvent*¹⁸

La question de savoir si un meuble fait partie intégrante de l'immeuble dans lequel il se trouve est une question mixte de fait et de droit, de sorte que le simple fait d'alléguer que des actifs ne font pas partie intégrante des immeubles dans lesquels ils se trouvent ne constitue pas en soi un argument valable.

À cet égard, il convient de souligner le jugement *Vidéotron ltée c. Ville de Montréal*¹⁹ *****. Dans cette affaire, Vidéotron ltée s'était pourvue à l'encontre d'une décision de la section des affaires immobilières du Tribunal administratif du Québec, ci-après « TAQ », qui avait rejeté sa position selon laquelle de nombreux équipements et installations faisant partie de son réseau de téléphonie sans fil (équipement et câblage radiofréquence, câblage de conversion de courant, *system module*, routeurs, boîtiers de surtension (OVP), chemins de câbles, *media converter* et antennes) n'étaient pas des immeubles au sens où

¹⁸ *Id.*

¹⁹ 2017 QCCQ 8483.

l'entend la LFM. Après avoir analysé les arguments des parties, la Cour du Québec a considéré que « certains de ces équipements pourraient raisonnablement être considérés comme faisant partie d'une construction constituant un immeuble au sens des articles 1 et 67 LFM »²⁰, et a retourné en conséquence le dossier au TAQ pour examen.

Par la suite, dans le cadre d'un pourvoi en contrôle judiciaire de ce jugement²¹, la Cour supérieure a résumé de la façon suivante la décision rendue initialement par le TAQ :

« [19] Le TAQ conclut dans les termes suivants que les stations de base sont des immeubles au sens de l'article 900 C.c.Q. :

[139] Le Tribunal constate donc de la preuve que les stations de base ne peuvent être considérées comme des meubles, une fois solidement fixées, assemblées et installées. Rappelons que les stations de base sont situées en hauteur et soumises aux caprices de la météo. Bien que plusieurs éléments ne soient pas boulonnés au toit, il n'en demeure pas moins que tous les équipements sont inter-reliés entre eux et doivent résister aux intempéries, tels de forts vents et qu'ils sont dès lors immobilisés comme s'ils étaient boulonnés.

[20] Le TAQ poursuit son analyse et, à titre subsidiaire, conclut que même s'il était d'avis que les stations de base ne sont pas des immeubles au sens de l'article le 900 C.c.Q et de l'article 1 alinéa 1 LFM, elles sont, par ailleurs, des meubles attachés à demeure. Dès lors, elles constituent des immeubles au sens de l'article 1 alinéa 2 LFM :

[140] Subsidiairement, même si le Tribunal approchait la question sous l'angle proposé par Vidéotron, notre analyse nous amènerait à conclure que les équipements que Vidéotron prétend meubles sont des meubles attachés à demeure au sens de l'article 1 LFM, et qu'à ce titre, ils doivent être portés au rôle foncier. ».

Finalement, la Cour supérieure a décidé de retourner le dossier au TAQ pour examen après en être arrivée à la conclusion suivante :

« [80] La qualification retenue par le TAQ relativement aux éléments du réseau fixés aux bâtiments relève des issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit. ».

²⁰ *Id.*, par. 118.

²¹ *Ville de Montréal c. Cour du Québec*, 2019 QCCS 3261.

Compte tenu de ces jugements, nous sommes d'avis que la Société n'a pas démontré la pertinence ni l'exactitude de son argument, de sorte qu'il doit être rejeté.

3) *Ces actifs ne pas sont incorporés aux immeubles et ne perdent pas leur individualité*²²

Cet argument est de même nature que celui qui précède. Par conséquent, pour les mêmes raisons que celles exposées précédemment, nous devons le rejeter.

4) *Ces actifs présentent des différences factuelles, contextuelles et temporelles trop importantes par rapport au réseau de diffusion par câble examiné dans l'arrêt Cablevision (Montréal) Inc. c. Sous-ministre du Revenu (Qué.), pour que les principes établis par cet arrêt leur soient applicables*²³

L'Argumentation fait valoir que l'un des critères utilisés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Cablevision (Montréal) Inc. c. Sous-ministre du Revenu (Qué.)*²⁴ « consiste à déterminer si les parties composantes du réseau peuvent être enlevées de l'immeuble sans être détériorées », et qu'il a été jugé dans cet arrêt que « [...] toute partie de ce réseau qui serait enlevée ne serait plus d'aucune valeur ou utilité et devrait être jetée ». L'Argumentation expose ensuite que les Actifs-Société ne remplissent pas ces deux critères et conclut que cet arrêt est inapplicable dans les circonstances.

Dans cette affaire, il s'agissait de déterminer, en résumé, si deux antennes réceptrices ainsi que des câbles et des fils attachés à des poteaux étaient des immeubles par nature. La Cour suprême a jugé que ces biens se qualifiaient à ce titre sur la base du principe suivant :

« Le principe est respecté dès lors qu'un ouvrage participe à l'immobilité du sol en y adhérant directement ou en adhérant à un autre ouvrage qui adhère lui-même au sol. Dans l'un et l'autre cas, l'ouvrage est immeuble par nature parce qu'il est naturellement immobile. [...] Un exemple illustrera ma pensée : une entreprise d'aviation obtient du propriétaire d'un gratte-ciel le droit d'édifier sur le toit une plate-forme d'atterrissage pour hélicoptères; elle ancre ou attache fortement la plateforme au toit : la plate-forme est immeuble par nature quoiqu'elle soit distincte du gratte-ciel et sans utilité pour lui; mais par lui elle rejoint le sol qui lui prête sa stabilité. De la même façon, si les

²² Argumentation, p. *****.

²³ Argumentation, p. *****.

²⁴ [1978] 2 RCS 64, p. 76, ci-après « arrêt *Cablevision (Montréal)* ».

câbles électriques ou téléphoniques d'un réseau de distribution, au lieu d'être attachés à des poteaux qui appartiennent à l'entreprise, sont fixés aux maisons des usagers, comme il arrive à certains endroits, ils n'en constituent pas moins des ouvrages qui sont immeubles par nature. ».

Ainsi, les deux critères soulevés par l'Argumentation n'ont pas été retenus par la Cour suprême, et l'Argumentation fait donc une lecture erronée de l'arrêt *Cablevision (Montréal)*. Par conséquent, nous devons rejeter cet argument.

Au passage, il convient de souligner que l'Argumentation laisse entendre que l'arrêt *Cablevision (Montréal)* ne serait plus applicable dans le contexte actuel²⁵. Nous sommes en désaccord avec ce point de vue et considérons que le principe précité exposé dans cet arrêt est toujours valable.

5) *Ces actifs ne sont pas des biens immeubles par attache au sens de l'article 903 du Code civil du Québec*²⁶

Comme nous l'avons exposé précédemment en réponse au troisième argument soulevé en regard des Actifs-Clients, l'article 903 du Code civil du Québec n'a pas été retenu par la jurisprudence pour qualifier un bien en tant qu'immeuble selon la définition donnée à ce mot par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM.

Par conséquent, nous devons rejeter cet argument.

6) *Ces actifs n'assurent pas l'utilité des immeubles : ils sont simplement situés dans ces immeubles, qui sont des immeubles à vocation commerciale ou industrielle générale qui peuvent accommoder de multiples usages d'entreposage, contrairement, par exemple, à des immeubles à vocation spécialisée*²⁷

L'Argumentation invoque ce critère en s'appuyant sur les décisions *Ville de Montréal c. Cour du Québec*²⁸ rendues par la Cour supérieure. Ces décisions portaient sur la qualification d'équipements en tant que « meuble [...] attaché à demeure à un immeuble » selon le paragraphe 2^o de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa de l'article 1 de la LFM. Or, ces décisions ont été renversées par la Cour

²⁵ Voir la p. ***** de l'Argumentation *****.

²⁶ Argumentation, p. *****.

²⁷ Argumentation, p. *****.

²⁸ 2018 QCCS 311 et 2018 QCCS 312.

d'appel du Québec dans la décision *Locoshop Angus*, qui expose clairement que le critère précité n'est pas pertinent, comme en font foi les extraits suivants :

« [107] [...] un bien peut être attaché à demeure à un immeuble même s'il n'assure pas son utilité. Le lien intellectuel qui permet de conclure à la demeure s'entend davantage de la complémentarité du bien par rapport à l'immeuble ou ses composantes. Cet élément est aussi une question de degré. Le bien n'a pas à compléter l'immeuble au point d'en faire partie intégrante et de perdre son individualité. Il s'agirait alors d'un bien immeuble par nature ou par intégration au sens de l'article 901 C.c.Q. Le degré de complémentarité ou d'indispensabilité requis pour démontrer la demeure est forcément moindre et s'apprécie en tenant compte, notamment, de la destination de l'immeuble ou de ses composantes. ».

[Notre soulignement]

« [123] [...] La vocation spécifique de l'immeuble n'est pas une condition essentielle à l'immobilisation par attache d'un bien meuble. La vocation de l'immeuble ou de la partie d'immeuble qui est pertinente à l'analyse est celle qui a cours au moment de la qualification du bien. Elle permet d'apprécier la nécessité du meuble ou son caractère indispensable pour que l'immeuble soit complet (son degré de complémentarité par rapport à l'immeuble ou ses composantes). ».

[Notre soulignement]

En somme, le fait que les Actifs-Société soient situés dans des immeubles à vocation commerciale ou industrielle générale ne permet pas, en soi, de les exclure dans le calcul de la TSP, car de l'avis même de la Cour d'appel du Québec, « [l]a vocation spécifique de l'immeuble n'est pas une condition essentielle à l'immobilisation par attache d'un bien meuble ».

Par conséquent, nous devons rejeter cet argument.

7) *Ces actifs sont visés par le deuxième alinéa de l'article 903 du Code civil du Québec, qui édicte que « les meubles qui, dans l'immeuble, servent à l'exploitation d'une entreprise ou à la poursuite d'activités demeurent meubles »²⁹*

Pour la même raison que celle exposée précédemment en réponse au cinquième argument ci-dessus, nous devons rejeter cet argument.

8) *Ces actifs répondent en tous points à la définition de « meuble » prévue à l'article 905 du Code civil du Québec, qui se lit comme suit : « Sont meubles les biens qui peuvent se transporter. »³⁰*

Comme nous l'avons exposé précédemment en réponse au troisième argument soulevé en regard des Actifs-Clients, la Cour d'appel du Québec a jugé qu'il faut favoriser « l'interprétation qui accorde à la LFM sa propre autonomie en ce qui concerne l'interprétation de la notion d'immeuble, sauf dans la mesure où celle-ci réfère spécifiquement au C.c.Q. »³¹.

Or, la définition donnée au mot « immeuble » par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM ne réfère d'aucune façon à l'article 905 du Code civil du Québec, de sorte que cet article 905 ne peut pas servir à interpréter la notion d'immeuble au sens de la LFM.

Par conséquent, nous devons rejeter cet argument.

9) *Ces actifs sont exclus dans le calcul de la TSP en raison du deuxième alinéa de l'article 903 du Code civil du Québec, qui est spécifiquement repris au troisième alinéa de l'article 1 de la LFM³²*

L'Argumentation réfère au troisième alinéa de l'article 1 de la LFM pour soutenir qu'un meuble qui est attaché à demeure à un immeuble et qui sert, dans quelque mesure que ce soit, à l'exploitation d'une entreprise ou à la poursuite d'activités dans l'immeuble, n'est pas assujéti à la TSP.

Nous sommes en désaccord avec ce raisonnement.

²⁹ Argumentation, p. *****.

³⁰ *Id.*

³¹ La décision *Locoshop Angus*, précitée note 11, par. 93.

³² Argumentation, p. *****.

En effet, on ne peut pas s'appuyer sur le troisième alinéa de l'article 1 de la LFM pour prétendre que la LFM exclut, de façon générale, les biens meubles situés dans un immeuble qui servent à l'exploitation d'une entreprise ou à la poursuite d'activités. À cet égard, il convient de citer ce troisième alinéa de l'article 1 de la LFM, de même que la définition du mot « immeuble » prévue par le premier alinéa qui précède ce troisième alinéa :

« 1. Dans la présente loi, à moins que le contexte n'indique un sens différent, on entend par:

[...]

« **immeuble** » :

1° tout immeuble au sens de l'article 900 du Code civil;

2° tout meuble, sous réserve du troisième alinéa, qui est attaché à demeure à un immeuble visé au paragraphe 1;

[...]

Dans le cas d'un immeuble que visent le paragraphe 1° de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa et l'un des paragraphes 1°, 2.1° et 13° à 17° de l'article 204, le paragraphe 2° de cette définition vise uniquement un meuble qui, en outre d'être attaché à demeure à l'immeuble, assure l'utilité de celui-ci. Toutefois, ce paragraphe ne vise pas un tel meuble qui sert, dans quelque mesure que ce soit, à l'exploitation d'une entreprise ou à la poursuite d'activités dans l'immeuble. ».

Comme on peut le constater, les définitions prévues au premier alinéa de l'article 1 de la LFM s'appliquent de façon générale à la LFM « à moins que le contexte n'indique un sens différent ».

Par contre, le troisième alinéa de l'article 1 de la LFM s'applique « [d]ans le cas d'un immeuble que visent le paragraphe 1° de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa et l'un des paragraphes 1°, 2.1° et 13° à 17° de l'article 204 ».

En d'autres mots, le troisième alinéa de l'article 1 de la LFM s'applique dans le cas d'un immeuble visé au paragraphe 1° de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa de cet article, mais seulement pour les fins visées aux paragraphes 1°, 2.1° et 13° à 17° de l'article 204 de la LFM. Or, ces paragraphes ne s'appliquent pas à la Société, car

ils visent des immeubles compris dans une unité d'évaluation inscrite au nom d'organismes publics ou parapublics spécifiquement identifiés, par exemple l'État, une commission scolaire et une agence de la santé et des services sociaux.

Ce point de vue a été confirmé par la Cour d'appel du Québec dans la décision *Locoshop Angus*, qui mentionne ce qui suit à propos du troisième alinéa de l'article 1 de la LFM :

« [76] Le troisième alinéa de l'article 1 *L.f.m.* restreint la notion d'immobilisation par attache d'un bien meuble dans le cas de certains immeubles institutionnels, notamment ceux compris dans une unité d'évaluation au nom de l'État ou de la Société québécoise des infrastructures, de la Société de la Place des Arts de Montréal ou de l'École nationale de police, pour ne donner que ces exemples. Les immeubles de *Locoshop* et d'*IMSO* ne sont pas visés par cette restriction. ».

L'Argumentation sous-tend que ce troisième alinéa de l'article 1 de la LFM s'appliquerait à toutes les dispositions de la LFM étant donné, d'une part, qu'il débute par les mots « [d]ans le cas d'un immeuble que visent le paragraphe 1° de la définition du mot « immeuble » prévue au premier alinéa », et que, d'autre part, la définition du mot « immeuble » prévue à ce premier alinéa s'applique de façon générale à la LFM (sauf lorsque que le contexte indique un sens différent). Nous sommes en désaccord avec un tel raisonnement, car en plus d'aller à l'encontre de la décision *Locoshop Angus*, il mène à un résultat absurde. En effet, si ce troisième alinéa s'appliquait à toutes les dispositions de la LFM, le législateur aurait parlé pour ne rien dire en spécifiant qu'il s'applique à l'un des paragraphes 1°, 2.1° et 13° à 17° de l'article 204 de la LFM. Or, il faut présumer que le législateur ne parle pas pour ne rien dire : il s'agit du « principe de l'effet utile », un principe d'interprétation des lois qui est énoncé comme suit dans l'ouvrage *Interprétation des lois*³³ :

« C'est évidemment un truisme qu'aucune législation, loi ou règlement, ne doit être interprétée de manière que certaines parties en soient considérées comme simplement superflues ou dénuées de sens [...]. ».

Par conséquent, nous devons rejeter cet argument.

³³ CÔTÉ, P.-A., avec la collaboration de BEAULAC, S. et DEVINAT, M., « Interprétation des lois », 4^e édition, Montréal, Éditions Thémis, 2009, par. 1048.

10) S'il subsiste un doute quant au caractère mobilier de ces actifs, la présomption résiduelle prévue à l'article 907 du Code civil du Québec, selon laquelle tous les autres biens que la loi ne qualifie pas sont meubles, doit s'appliquer³⁴

Pour la même raison que celle exposée en réponse au huitième argument ci-dessus, nous devons rejeter le présent argument (la définition donnée au mot « immeuble » par le premier alinéa de l'article 1 de la LFM ne réfère d'aucune façon à l'article 907 du Code civil du Québec, de sorte que cet article ne peut pas servir à interpréter la notion d'immeuble selon la LFM).

En conclusion, aucun des arguments exposés dans l'Argumentation ne nous semble valable, à l'exception du fait que les Actifs-Clients, attenants aux installations des clients de la Société, peuvent bénéficier de la position administrative exposée dans la lettre d'interprétation 20-050513-001 concernant la notion de « portion intérieure » d'un réseau de télécommunication. À cet égard, il conviendra de vous assurer que ces actifs correspondent aux biens énumérés au paragraphe 15 du bulletin d'interprétation FM. 228-1.

³⁴ Argumentation, p. *****.