



Québec, le 19 avril 2023

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH
Interprétation relative à la TVQ
Rénovations majeures d'un immeuble d'habitation à
logements multiples et construction d'un tel
immeuble - Location et sous-location des habitations
N/Réf. : 22-060737-001**

Bonjour,

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) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] afin d'identifier les conséquences fiscales relatives à des rénovations majeures effectuées à un immeuble d'habitation à logements multiples et à la construction d'un tel immeuble, lesquels seront par la suite loués à un tiers afin d'héberger des employés.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande et des renseignements additionnels obtenus ultérieurement, notre compréhension des faits est la suivante :

1. ***** (Locateur) est une société par actions qui est résidente du Québec.
2. Locateur est inscrit aux fichiers de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
3. Locateur a acquis un immeuble d'habitation à logements multiples (Immeuble 1) qui fera l'objet de « rénovations majeures » au sens du paragraphe 123(1) de la LTA et de l'article 1 de la LTVQ.
4. Une fois les rénovations majeures réalisées, Locateur effectuera la location à long terme de l'Immeuble 1 à ***** (Locataire) en contrepartie d'un loyer mensuel.
5. Locateur loue également un terrain dont ***** (Société) est propriétaire.
6. Locateur construira un immeuble d'habitation à logements multiples sur le terrain appartenant à Société (Immeuble 2).
7. Société s'engage à renoncer au bénéfice de l'accession et reconnaît à Locateur l'entière propriété du bâtiment qui sera construit sur son terrain.

8. Une fois la construction terminée, Locateur effectuera la location à long terme de l'Immeuble 2 à Locataire en contrepartie d'un loyer mensuel.
9. Locataire fournira les appartements des Immeubles 1 et 2 (Immeubles) à ses employés à titre gratuit.
10. Les appartements seront utilisés par les employés pour des périodes allant de quelques jours à quelques mois durant lesquelles ils pourront retourner à leur résidence principale.
11. Locateur considère qu'il n'est pas en mesure d'identifier si les appartements seront occupés par les employés à des fins résidentielles ou d'hébergement.
12. Toutefois, Locateur mentionne que les employés n'utiliseront pas les appartements à titre de résidence principale et que leur séjour sera temporaire.

Interprétation demandée

Vous désirez obtenir une interprétation de notre part en regard des questions suivantes :

- 1) Les règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 191(3) de la LTA et à l'article 225 de la LTVQ trouveront-elles application?
- 2) Si les règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 191(3) de la LTA et à l'article 225 de la LTVQ sont applicables, de quelle manière la juste valeur marchande (JVM) des Immeubles doit-elle être déterminée?
- 3) Locateur sera-t-il admissible au remboursement pour immeuble d'habitation locatif neuf?
- 4) Locateur pourra-t-il demander de récupérer, à titre de crédit de taxe sur les intrants (CTI) et de remboursement de la taxe sur les intrants (RTI), la TPS/TVH et la TVQ payées sur les dépenses relatives aux rénovations majeures de l'Immeuble 1 ainsi que sur les dépenses engagées afin de construire le bâtiment de l'Immeuble 2?
- 5) Locateur devra-t-il percevoir la TPS/TVH et la TVQ sur le loyer versé par Locataire?
- 6) Les ventes de l'Immeuble 1 et du bâtiment de l'Immeuble 2 seront-elles taxables aux fins de la TPS/TVH et de la TVQ?

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS) / Taxe de vente harmonisée (TVH)

Question 1 - Règles de fourniture à soi-même

Les règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 191(3) de la LTA s'appliquent uniquement lorsque le constructeur transfère à une personne la possession ou l'utilisation d'une habitation aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable en vue de l'occupation de l'habitation à titre résidentiel.

Les appartements des Immeubles constituent des habitations au sens de la définition de ce terme prévue au paragraphe 123(1) de la LTA. Bien que Locateur considère qu'il n'est pas en mesure d'identifier à quelles fins les appartements seront occupés par les employés, les règles de fourniture à soi-même pourraient trouver application, et ce, que les habitations soient occupées par ceux-ci à des fins résidentielles ou d'hébergement. En effet, en vertu du paragraphe 191(10) de la LTA, un constructeur est réputé transférer la possession de l'immeuble ou de l'habitation à un particulier aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable conclu en vue d'en permettre l'occupation résidentielle lorsque les conditions énoncées à ce paragraphe sont remplies.

Ces conditions sont les suivantes :

- le constructeur d'un immeuble d'habitation ou d'une adjonction à un immeuble d'habitation à logements multiples effectue la fourniture par bail, licence ou accord semblable – fourniture exonérée visée aux articles 6.1 ou 6.11 de la partie I de l'annexe V – de l'immeuble ou d'une habitation de celui-ci ou de l'adjonction;
- l'acquéreur de la fourniture acquiert l'immeuble ou l'habitation en vue de l'utiliser ou de le fournir dans le cadre de fournitures exonérées et, à l'occasion d'une fourniture exonérée, la possession ou l'utilisation de l'immeuble, de l'habitation ou d'habitations de l'immeuble est transférée par l'acquéreur aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable qui prévoit l'occupation de l'immeuble ou de l'habitation à titre résidentiel ou d'hébergement;
- le constructeur transfère la possession de l'immeuble ou de l'habitation à l'acquéreur aux termes de l'accord.

En l'espèce, pour chacun des Immeubles, Locateur se qualifie de « constructeur » au sens de la définition de ce terme prévu au paragraphe 123(1) de la LTA. En effet, Locateur effectue des rénovations majeures alors qu'il détient un droit dans le fonds de terre de l'Immeuble 1 sur lequel l'immeuble d'habitation est situé. Locateur détient également un droit de propriété superficielle dans le terrain de l'Immeuble 2 sur lequel le bâtiment sera construit.

De plus, Locateur effectue en faveur de Locataire une fourniture exonérée qui est visée à l'article 6.1 de la partie I de l'annexe V de la LTA.

Par ailleurs, Locataire acquiert les appartements en vue de les fournir dans le cadre de fournitures exonérées en vertu de l'alinéa 6b) de la partie I de l'annexe V de la LTA et il transfère à ses employés la possession ou l'utilisation de ces appartements à titre résidentiel ou d'hébergement.

Enfin, la possession des Immeubles est transférée aux termes de baux conclus entre Locateur et Locataire.

Considérant que l'ensemble des conditions prévues au paragraphe 191(10) de la LTA sont remplies, Locateur sera réputé avoir transféré la possession des Immeubles à des particuliers aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable en vue d'en permettre l'occupation résidentielle. De ce fait, Locateur sera soumis aux règles de fourniture à soi-même énoncées au paragraphe 191(3) de la LTA.

Question 2 - JVM aux fins des règles de fourniture à soi-même

Selon le paragraphe 191(3) de la LTA, le constructeur est réputé avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble d'habitation ainsi qu'avoir perçu la taxe sur la JVM de celui-ci à la dernière des dates suivantes :

- le jour où les travaux sont achevés en grande partie;
- le jour où la possession ou l'utilisation d'une habitation dans l'immeuble est transférée à une personne ou que l'habitation est occupée par le constructeur.

Les travaux sont achevés en grande partie lorsque la construction ou les rénovations majeures de l'immeuble d'habitation sont achevées à un point où une personne peut raisonnablement habiter les lieux. Cette détermination est essentiellement factuelle et doit être analysée selon l'ensemble des circonstances propres à chaque situation. De manière générale, on considère que les travaux sont achevés en grande partie lorsque 90 % des travaux sont réalisés.

Toutefois, le paragraphe 191(9) de la LTA prévoit que la construction ou les rénovations majeures d'un immeuble d'habitation à logements multiples sont réputées être achevées en grande partie au plus tard le jour où la totalité ou presque des logements de l'immeuble sont occupés après le début des travaux.

L'expression « juste valeur marchande » est définie au paragraphe 123(1) de la LTA comme étant la JVM d'un bien ou d'un service fourni à une personne, abstraction faite de la taxe exclue de la contrepartie de la fourniture en application de l'article 154 de la LTA.

La JVM représente le prix le plus élevé, exprimé en argent ou en valeur en argent, qui peut être obtenu sur un marché libre et sans restriction entre des parties bien renseignées, informées et prudentes agissant sans lien de dépendance, aucune des parties n'étant contrainte à transiger¹.

¹ Agence du revenu du Canada (ARC), Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-165R, « Juste valeur marchande aux fins de la partie IX de la Loi sur la taxe d'accise (Révisé) », 31 juillet 1998.

À cet égard, il existe des pratiques reconnues sur la façon de déterminer la JVM d'un bien. Ainsi, trois méthodes ou approches générales quant à l'évaluation au prix du marché sont utilisées, à savoir la méthode du coût, la méthode de comparaison et la méthode du revenu. Différentes approches peuvent être utilisées pour différentes composantes de l'immeuble évalué et aucune méthode ne doit être exclue de façon catégorique².

Question 3 - Remboursement pour immeuble d'habitation locatif neuf

Une personne peut demander un remboursement pour immeuble d'habitation locatif neuf lorsque les conditions énoncées au paragraphe 256.2(3) de la LTA sont remplies. Parmi ces conditions, il est notamment prévu que l'immeuble doit comprendre une ou plusieurs habitations admissibles. Selon la définition prévue au paragraphe 256.2(1) de la LTA, une habitation est une « habitation admissible » d'une personne à un moment donné si, entre autres, la première utilisation de l'habitation est ou sera, ou la personne peut raisonnablement s'attendre au moment donné à ce que cette première utilisation soit de servir de lieu de résidence habituelle à des particuliers et qu'elle soit utilisée ainsi pour une période d'au moins un an.

L'expression « résidence habituelle » n'est pas définie dans la LTA. La question de savoir si un immeuble d'habitation ou une habitation est une « résidence habituelle » est essentiellement factuelle et doit être déterminée selon les circonstances et les faits propres à chaque situation.

À ce sujet, l'Agence du revenu du Canada présente des lignes directrices et des facteurs à considérer dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-228³. Parmi les critères indicatifs d'une résidence habituelle, l'immeuble d'habitation ou l'habitation devrait être, ou devrait manifestement être destiné à être, la résidence du particulier en question, ou celle d'un proche admissible, pour les fins suivantes :

- l'adresse postale,
- l'impôt sur le revenu (p. ex : formulaires ou déclarations),
- le droit de vote,
- les taxes municipales ou scolaires,
- la liste des inscriptions téléphoniques.

Dans le cas soumis, nous sommes d'avis que Locateur ne pourra pas demander un remboursement pour immeuble d'habitation locatif neuf, considérant que l'ensemble des conditions prévues au paragraphe 256.2(3) de la LTA ne seront pas remplies. En effet, les appartements seront utilisés par les employés pour des périodes allant de quelques jours à quelques mois. De plus, Locateur considère que les employés n'utiliseront pas les appartements à titre de résidence principale et que leur séjour sera temporaire. Ainsi, il n'est pas raisonnable de s'attendre à ce que les appartements soient utilisés pour la première fois comme lieu de résidence habituelle par les employés.

² ARC, Mémorandum sur la TPS/TVH 19.2.3, « Immeubles résidentiels - Fournitures réputées », juin 1998.

³ ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-228, « Résidence habituelle », 30 mars 1999.

Question 4 - CTI

Locateur pourra demander un CTI sur la TPS/TVH payée à l'égard des travaux de rénovation effectués à l'Immeuble 1 et des travaux de construction relatifs au bâtiment de l'Immeuble 2 tant que les règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 191(3) de la LTA ne s'appliqueront pas.

Toutefois, Locateur ne pourra pas demander de CTI quant à la TPS/TVH payée pour les travaux de rénovation effectués à l'Immeuble 1 et pour les travaux de construction relatifs au bâtiment de l'Immeuble 2 après l'application de ces règles, puisque les Immeubles seront alors utilisés en vue d'effectuer des fournitures exonérées.

Question 5 - Assujettissement du loyer perçu par Locateur

Considérant que, pour chacun des Immeubles, la fourniture de l'ensemble des appartements par Locataire à ses employés est exonérée aux termes de l'alinéa 6b) de la partie I de l'annexe V de la LTA, la fourniture effectuée par Locateur au profit de Locataire constitue une fourniture exonérée en vertu de l'article 6.1 de cette même partie.

Par conséquent, Locateur n'a pas à percevoir la TPS/TVH sur le loyer versé par Locataire.

Question 6 - Vente des Immeubles

La vente de l'Immeuble 1 par Locateur sera exonérée dans la mesure où les conditions prévues à l'article 5 de la partie I de l'annexe V de la LTA seront remplies.

Quant à la vente du bâtiment de l'Immeuble 2 par Locateur, elle sera exonérée dans la mesure où les conditions prévues à l'article 5.1 de la partie I de l'annexe V de la LTA seront remplies.

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 1-4 *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH*, 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/TVH étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ à la situation ci-dessus décrite est au même effet que dans les régimes de la TPS/TVH.

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