

Sainte-Foy, le 12 septembre 2003

\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

Objet: Interprétation relative à la TPS et à la TVQ  
Droit pour un emphytéote de demander des CTI/RTI  
N/Réf. : 97-0103933

---

La présente donne suite à votre demande de révision de notre position concernant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. (1985), c. E-15; la « Loi fédérale ») et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (L.R.Q., c. T-0.1; la « Loi ») relativement au droit pour \*\*\*\*\* (« la Ville ») de demander des crédits de la taxe sur les intrants (« CTI ») et des remboursements de la taxe sur les intrants (« RTI ») à l'égard des biens et des services qu'elle a acquis pour la construction de l'immeuble qu'elle s'est engagée à effectuer aux termes de la convention d'emphytéose intervenue entre elle et \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*, propriétaire du fonds de terre objet de l'emphytéose. Votre demande est basée sur la décision rendue dans l'affaire *London Life Insurance Company* par la Cour fédérale d'appel, le 21 décembre 2000<sup>1</sup>.

Notre position était à l'effet que la Ville pouvait demander des CTI et des RTI relativement à ces biens et à ces services selon les règles contenues dans la Loi fédérale et dans la Loi à cet égard. À cet effet, nous étions d'avis que le droit aux CTI et aux RTI pour un emphytéote était fondé sur l'utilisation qu'il faisait de l'immeuble pendant l'emphytéose et non sur la nature taxable ou exonérée de la fourniture par vente de celui-ci qu'il effectue au propriétaire du fonds de terre à la fin de l'emphytéose.

---

<sup>1</sup> [2000] G.S.T.C. 111.  
3800, rue de Marly, secteur 5-2-4  
Sainte-Foy (Québec) G1X 4A5  
Téléphone :  
Sans frais : 1 888 830-7747  
Télécopieur : (418) 643-0953

Selon les faits relatés dans votre demande d'interprétation, la Ville a construit l'immeuble pour effectuer une fourniture par bail exonérée de celui-ci. En effet, la Ville n'a pas produit à l'égard de l'immeuble le choix prévu aux articles 211 de la Loi fédérale et 272 de la Loi.

### **Taxe sur les produits et services (« TPS »)**

Nous sommes d'accord avec les principes dégagés par la Cour fédérale d'appel dans l'affaire *London Life Insurance Company*. Toutefois, dans cette affaire, le juge a examiné le droit aux CTI de la société d'assurance en fonction de la règle énoncée à l'alinéa c) de l'élément B de la formule figurant au paragraphe 169(1) de la Loi fédérale (soit celle relative aux biens et aux services qui ne sont pas des améliorations à une immobilisation).

Concernant le droit aux CTI pour un emphytéote à l'égard des biens et des services qu'il acquiert pour la construction de l'immeuble qu'il s'est engagé à effectuer aux termes de la convention d'emphytéose à laquelle il est partie, nous sommes d'avis que c'est la règle énoncée à l'alinéa b) de l'élément B de la formule figurant au paragraphe 169(1) de la Loi fédérale qui s'applique (soit celle relative aux biens et aux services qui sont des améliorations à une immobilisation), plutôt que celle énoncée à l'alinéa c).

En effet, nous considérons que ces biens et ces services ont été acquis par l'emphytéote pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations. Par conséquent, l'emphytéote peut demander des CTI selon le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle il utilisait l'immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition de l'immobilisation, et ce, en vertu de l'alinéa b) de l'élément B de la formule figurant au paragraphe 169(1) de la Loi fédérale.

Dans un contexte d'emphytéose, les biens et les services acquis par un emphytéote pour la construction de l'immeuble qu'il s'est engagé à effectuer aux termes d'une convention d'emphytéose se qualifient au titre d'améliorations selon la définition de cette expression contenue au paragraphe 123(1) de la Loi fédérale. En effet, dans un premier temps, pour se qualifier d'améliorations, les biens et les services doivent être fournis à une personne en vue d'améliorer, notamment, une de ses immobilisations.

L'expression « immobilisation » est définie au paragraphe 123(1) de la Loi fédérale et réfère au sens qui est donné à cette expression dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, laquelle qualifie d'immobilisation à l'article 54, entre autres, un bien amortissable. Aux termes de la définition de l'expression « bien amortissable » contenue au paragraphe 13(21) et en vertu de l'alinéa 20(1)a) de cette loi ainsi que des paragraphes 1100(1) et 1102(5) et de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le*

*revenu*, est un bien amortissable, donc une immobilisation, une tenure à bail (ou un intérêt résultant d'un droit d'emphytéose). Par conséquent, les biens et les services fournis à un emphytéote pour la construction de l'immeuble qu'il s'est engagé à effectuer aux termes d'une convention d'emphytéose le sont en vue d'améliorer sa tenure à bail, en l'occurrence son intérêt résultant du droit d'emphytéose.

Par ailleurs, dans un deuxième temps, toujours pour se qualifier d'améliorations selon la définition de cette expression contenue au paragraphe 123(1) de la Loi fédérale, la contrepartie payée ou payable par la personne pour les biens et les services doit être incluse, lorsqu'il s'agit d'une amélioration à une immobilisation, dans le calcul du prix de base rajusté du bien pour elle, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'expression « prix de base rajusté » est définie à l'article 54 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme étant, dans le cas d'un bien amortissable (immobilisation), le coût en capital du bien supporté par la personne. En vertu du paragraphe 1102(5) et de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, lorsqu'une personne a érigé un bâtiment sur un terrain loué (ou faisant l'objet d'un droit d'emphytéose), les frais de rajout du bâtiment sont considérés comme étant le coût en capital de la tenure à bail supporté par la personne. Par conséquent, la contrepartie payée ou payable par un emphytéote pour les biens et les services qu'il acquiert pour la construction de l'immeuble qu'il s'est engagé à effectuer aux termes d'une convention d'emphytéose doit être incluse dans le calcul du prix de base rajusté de sa tenure à bail ou de son intérêt résultant du droit d'emphytéose en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>2</sup>.

Donc, compte tenu que les biens et les services acquis par la Ville pour la construction de l'immeuble qu'elle s'est engagée à effectuer aux termes de la convention d'emphytéose intervenue entre elle et le propriétaire du fonds de terre objet de l'emphytéose, l'ont été pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations, à savoir son intérêt résultant du droit d'emphytéose, et que la Ville a toujours utilisé son immobilisation dans le cadre de ses activités non commerciales, et ce, depuis sa dernière acquisition de celle-ci, c'est-à-dire depuis que le propriétaire du fonds de terre lui a consenti un droit d'emphytéose, elle ne peut demander de CTI à leur égard.

Le fait de savoir si la Ville a acquis ces biens et ces services pour effectuer une fourniture par bail exonérée de l'immeuble pendant l'emphytéose ou une fourniture par vente taxable de celui-ci à la fin de l'emphytéose (par l'application du choix prévu à l'article 211 de la Loi fédérale) n'a pas d'importance dans les circonstances, le test étant celui de l'utilisation de l'immobilisation immédiatement après la dernière acquisition de celle-ci plutôt que celui de l'utilisation des améliorations. L'emphytéote peut demander des CTI selon le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle il utilisait son intérêt résultant du droit d'emphytéose dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition de celui-ci (alinéa b) de l'élément B de la

---

<sup>2</sup> Nous vous référons également aux bulletins d'interprétation publiés par l'Agence des douanes et du revenu du Canada IT-285R2 le 31 mars 1994, IT-324 le 25 mai 1976 et IT-464R le 25 octobre 1985.

formule figurant au paragraphe 169(1) et paragraphes 141.01(2) et 141.1(3) de la Loi fédérale).

Ainsi, puisque la Ville n'a pas produit le choix prévu à l'article 211 de la Loi fédérale à l'égard de l'immeuble qu'elle s'est engagée à construire aux termes de la convention d'emphytéose intervenue entre elle et le propriétaire du fonds de terre objet de l'emphytéose, la fourniture par bail de l'immeuble étant donc exonérée, elle n'a pas le droit de demander des CTI à l'égard des biens et des services qu'elle a acquis pour la construction de celui-ci. Conclure autrement serait contraire au principe sous-jacent à la Loi fédérale à l'effet qu'une personne ne peut avoir droit à des CTI à l'égard des biens et des services qu'elle a acquis pour effectuer des fournitures exonérées.

Les commentaires qui précèdent constituent notre opinion générale sur le sujet de votre lettre. Notre interprétation pourrait différer si des modifications proposées ou futures étaient apportées aux textes législatifs. Ces commentaires ne sont pas des décisions et, conformément aux lignes directrices figurant dans la section 1.4 du chapitre 1 de la *Série des mémorandums sur la TPS*, ils n'ont pas l'effet de lier le Ministère à l'égard d'une situation donnée.

#### **Taxe de vente du Québec (« TVQ »)**

Les régimes de la TVQ et de la TPS étant généralement harmonisés, notre interprétation relativement à l'application de la TVQ à l'égard de la problématique soulevée dans le présent dossier est au même effet que celle donnée relativement à l'application de la TPS.

Si vous avez des questions relatives à la présente lettre, n'hésitez pas à communiquer avec la soussignée au \*\*\*\*\* ou, sans frais, au 1 888 830-7747, poste \*\*\*\*.

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

\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*