



NOTE

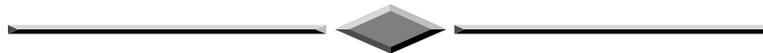
DESTINATAIRE: *****

EXPÉDITRICE: *****

Direction des lois sur les taxes,
 le recouvrement et l'administration

DATE: Le 21 juillet 2000

OBJET: *****
 Cautionnement d'exécution
 N/Réf. : 99-0111841



La présente donne suite à une demande d'interprétation provenant de ***** de votre Direction, laquelle concerne l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. (1985), c. E-15 ; la « Loi fédérale ») à l'égard du droit pour une personne qui agit à titre de caution, ***** (« la caution »), de demander des crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») à l'égard de certaines dépenses encourues relativement à un contrat de construction.

Notre compréhension des faits est la suivante :

- ***** (« le créancier ») a conclu un contrat avec *****
- ***** (« le débiteur principal ») pour l'exécution de certains travaux conformément à des plans et devis (« contrat de construction »).
- Le débiteur a contracté auprès de la caution un cautionnement concernant le paiement de la main-d'œuvre et des matériaux, et ce, pour le bénéfice du créancier. Aux termes de ce cautionnement, la caution s'est engagée, solidairement avec le débiteur principal, envers le créancier, jusqu'à concurrence d'un certain montant, au cas où le débiteur principal fait défaut de payer à tous les réclamants la main-d'œuvre et les matériaux employés et raisonnablement requis pour l'exécution du contrat de construction, au paiement de cette main-d'œuvre et de ces matériaux.

Un réclamant pour les fins de ce cautionnement est celui qui a conclu un contrat directement avec le débiteur principal pour la main-d'œuvre ou les matériaux, ou les deux à la fois, employés ou raisonnablement requis pour l'exécution du contrat de construction.

- Le débiteur principal a également contracté auprès de la caution un cautionnement concernant l'exécution du contrat de construction (« cautionnement de bonne exécution »), et ce, pour le bénéfice du créancier. Ainsi, aux termes de ce cautionnement, la caution s'est engagée, solidairement avec le débiteur principal, envers le créancier, jusqu'à concurrence d'un certain montant, au cas où le débiteur principal se rendrait coupable d'un manquement au contrat de construction, à corriger ledit manquement ou à :
 1. achever le contrat de construction conformément à ses dispositions et conditions, ou
 2. obtenir une ou plusieurs soumissions à présenter au créancier en vue d'achever le contrat de construction, voir à la conclusion d'un contrat de construction entre le soumissionnaire et le créancier et rendre disponibles au fur et à mesure du progrès des travaux les fonds suffisants pour payer le coût d'achèvement des travaux, moins le solde du prix du contrat de construction initialement conclu entre le créancier et le débiteur principal, sans dépasser, toutefois, la somme pour laquelle la caution s'est engagée.
- Le débiteur principal ayant fait défaut de terminer les travaux de construction auxquels il s'était engagé, la caution a demandé à la société*** (ci-après « la Société») de terminer les travaux conformément aux dispositions et conditions du contrat de construction. La Société est le fournisseur avec lequel le débiteur principal avait contracté pour la fourniture des matériaux nécessaires à l'exécution des travaux.
- La Société ayant terminé les travaux a émis des factures, comprenant les taxes, au nom du débiteur principal et a transmis celles-ci à la caution pour paiement.
- La caution a payé la Société et a demandé des CTI à l'égard des taxes qu'elle a ainsi payées.
- Lors du paiement par la caution des montants dus à la Société, celle-ci a signé un document par lequel elle reconnaît avoir reçu les montants qui lui étaient dus en règlement de ses réclamations pour les travaux effectués et, en contrepartie de ce paiement, elle donne quittance à la caution et au créancier jusqu'à concurrence des montants ainsi reçus de la caution. De plus, aux termes de ce document, la Société cède et transporte à la caution tous ses droits et recours qu'elle pourrait avoir contre qui que ce soit. Finalement, toujours aux termes de ce même document, la Société s'engage à corriger toutes les déficiences qui lui sont imputables et à respecter tous ses engagements contractuels, notamment les garanties afférentes.

***** désire savoir si la caution peut demander des CTI à l'égard de la taxe sur les produits et services (« TPS ») qu'elle a payée à la Société?

Plus précisément, ***** désire savoir si la caution est l'acquéreur de la fourniture des services de construction effectuée par la Société, et ce, pour les fins de l'application de l'article 184.1, tel qu'il est proposé d'introduire à la Loi fédérale selon le projet de loi C-24 (« C-24 »).

TPS

Article 184.1

Aux termes de l'alinéa 184.1(2)a) tel que proposé dans le C-24, lorsqu'une personne (la caution) exerce une activité de construction en exécution de ses obligations en vertu d'un cautionnement de bonne exécution qu'elle a émis relativement à un contrat de construction (concernant un immeuble situé au Canada) et est en droit de recevoir du créancier (le donneur d'ouvrage), en raison de l'exercice de son activité de construction, un montant (« paiement contractuel »), elle est réputée effectuer une fourniture taxable et le paiement contractuel qu'elle est en droit de recevoir est réputé être la contrepartie de cette fourniture.

Cet alinéa précise que le paiement contractuel que la caution est en droit de recevoir ne doit pas être un montant à l'égard duquel la TPS était ou sera à inclure dans le calcul de la taxe nette du débiteur principal (l'entrepreneur en défaut) en vertu du cautionnement. Les montants à inclure au titre de la TPS dans le calcul de la taxe nette d'une personne sont ceux qui ont été perçus ou qui sont devenus percevables à ce titre par la personne au cours d'une période de déclaration donnée. Ces montants de TPS sont donc relatifs à des montants qui sont dus à la personne **pour des biens ou des services qu'elle a fournis**.

De plus, aux termes de l'alinéa 184.1(2)c) tel que proposé dans le C-24, les biens et les services que la caution acquiert pour consommation, utilisation ou fourniture exclusive et directe dans le cadre de l'exercice de son activité de construction sont réputés avoir été acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales. Ainsi, la caution peut demander des CTI à l'égard de ces biens et de ces services, mais ce, dans les limites établies à l'alinéa 184.1(2)d) et au paragraphe 184.1(3) tels que proposés dans le C-24.

Conséquemment, pour que la caution puisse demander des CTI à l'égard de biens et de services, elle doit les acquérir pour consommation, utilisation ou fourniture exclusive et directe dans le cadre de travaux de construction qu'elle entreprend en exécution de ses obligations à titre de caution en vertu d'un cautionnement de bonne exécution qu'elle a émis. La caution doit, de plus, être en droit de recevoir du créancier une contrepartie pour la fourniture des services de construction qu'elle effectue à son profit.

Il convient de préciser qu'aux termes du paragraphe 184.1(1) tel que proposé dans le C-24, l'activité de construction qu'exerce la caution peut être effectuée par une personne qu'elle engage, en acquérant ses services, pour exercer l'activité de construction pour son compte. La caution peut donc sous-contracter avec un tiers pour effectuer les travaux de construction.

Activité de construction

Ainsi, une des conditions qui doit être satisfaite pour l'application de l'article 184.1 tel que proposé dans le C-24 est que la caution doit exercer une activité de construction en exécution de ses obligations en vertu du cautionnement de bonne exécution qu'elle a émis. La caution doit donc opter, en vertu du cautionnement de bonne exécution, pour l'achèvement du contrat de construction conformément à ses dispositions et conditions. Par ailleurs, pour exercer une activité de construction, la caution doit acquérir des biens et des services pour ce faire.

La caution peut exercer son activité de construction en effectuant elle-même les travaux de construction ou en faisant appel aux services d'un entrepreneur afin que celui-ci effectue les travaux de construction pour son compte. Cependant, rien n'empêche la caution de faire appel aux services d'un entrepreneur avec qui le débiteur principal a déjà fait affaires pour le même contrat de construction. Dans la présente situation, la caution a décidé de compléter les travaux en retenant les services de l'entrepreneur de son choix, en l'occurrence le fournisseur de matériaux avec lequel le débiteur principal avait fait affaires.

Par ailleurs, pour pouvoir demander des CTI à l'égard des biens et des services nécessaires à l'exercice de son activité de construction, la caution doit en être l'acquéreur. L'expression « acquéreur » est définie au paragraphe 123(1) de la Loi fédérale comme étant la personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture. Le fait que la Société ait émis des factures au nom du débiteur principal et non au nom de la caution ne fait pas en sorte de rendre le débiteur principal acquéreur de la fourniture de ses services de construction. L'acquéreur de la fourniture des services de construction effectuée par la Société est la personne qui s'est engagée, aux termes de la convention portant sur la fourniture, laquelle convention peut être écrite ou verbale, à payer la contrepartie de la fourniture.

Ainsi, sous réserve de renseignements additionnels à l'effet contraire, nous supposons que si la Société Inc. a réalisé l'achèvement des travaux de construction, c'est qu'elle a convenu de le faire et qu'il y a lieu de penser que c'est la caution qui a retenu les services de la Société pour satisfaire à ses obligations envers le créancier, et ce, en vertu du cautionnement de bonne exécution qu'elle a émis en sa faveur. Ainsi, nous comprenons que c'est à la demande de la caution que la Société a terminé les travaux de construction. Conséquemment, puisque c'est la caution qui serait tenue de payer la contrepartie de la fourniture des services de construction effectués par la Société suite à l'entente intervenue entre elles, elle serait donc l'acquéreur de la fourniture.

La situation aurait été différente si la caution avait payé la Société pour des services de construction retenus par le débiteur principal. Il se serait agi de services de construction fournis au débiteur principal **avant le défaut de celui-ci**. Cette situation est exclue de l'application de l'article 184.1 tel que proposé dans le C-24. En effet, dans cette situation, le ou les paiements contractuels payables par le créancier pour ces travaux de construction auraient été des montants dus au débiteur principal en défaut pour des travaux de construction qu'il a effectués par l'entremise de la Société.

Compte tenu que dans la présente situation la caution est l'acquéreur de la fourniture des services de construction effectuée par la Société, la caution peut demander des CTI à l'égard de la TPS qu'elle a payée à la Société, et ce, pour autant qu'elle soit en droit de recevoir du créancier un ou des paiements contractuels pour les travaux de construction qu'elle a effectués par l'entremise de la Société. Toutefois, ce ou ces paiements contractuels ne doivent pas être des montants qui étaient ou seront dus au débiteur principal en défaut pour des travaux de construction qu'il a effectués. Également, pour que la caution puisse demander des CTI à l'égard de la TPS qu'elle a payée à la Société, toutes les autres conditions prévues à l'article 184.1 tel que proposé dans le C-24 doivent être satisfaites.
