



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative au secteur public

DATE : Le 20 novembre 2013

OBJET : **Interprétation relative à la TPS et à la TVQ**
Convention de coentreprise - Notion de participant
N/Réf. : 12-016527-001

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) [ci-après LTA] et de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) relativement aux coentreprises.

Exposé des faits

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

1. La société prête-nom ***** (Société 1) *****.
2. *****.
3. Société 1 remet les taxes (TPS/TVQ) et réclame les intrants (CTI/RTI) depuis le *****.
4. *****.
5. Société 1 n'a pas d'intérêt financier.
6. Vous êtes d'avis que la gestion journalière des opérations est assumée seulement par ***** (Société 2).
7. Vous êtes également d'avis que le rôle de Société 1 ne se limite qu'à détenir les titres de propriété et qu'à apposer son nom sur des documents.
8. Vous soutenez que la gestion des opérations est déléguée à Société 2 conformément au contrat de gestion produit aux fins de l'étude du présent dossier et intitulé *****.
9. Vous soutenez également que Société 1 identifiée comme étant « l'entrepreneur désigné » de la coentreprise s'occupe de la signature des baux.

10. Vous nous précisez que Société 2 s'occupe, quant à elle, de la négociation des baux et de la gestion quotidienne ainsi que des réparations. Elle serait le « gestionnaire immobilier » de la coentreprise.

11. Afin de procéder à l'analyse du dossier, vous nous soumettez cinq contrats, soit :

- ***** (M Agreement) *****
- ***** (N Agreement) *****.
- ***** (I Agreement) *****.
- ***** (P Agreement) *****.
- ***** (R Agreement) *****.

Interprétation demandée

Vous nous demandez d'analyser les contrats soumis et les faits présentés afin de déterminer si Société 1 peut être considérée comme étant « l'entrepreneur désigné » d'une coentreprise et ainsi exercer le choix prévu à l'article 273 de la LTA.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

Introduction

L'article 273 de la LTA prévoit des règles afin de simplifier l'administration des coentreprises.

Cet article stipule qu'un choix peut être exercé entre les coentrepreneurs afin de permettre qu'une seule personne, appelée « l'entrepreneur désigné », soit responsable de la perception et du versement de la taxe nette sur les fournitures taxables effectuées pour le compte des coentrepreneurs dans le cadre des activités de la coentreprise et qu'elle puisse également réclamer les intrants pour l'ensemble des dépenses admissibles.

Le contrat de prête-nom constitue un contrat de mandat en vertu de l'article 2130 du Code civil du Québec [ci-après C.c.Q.]. Une société prête-nom peut donc agir comme mandataire aux fins de la détention des titres immobiliers. Lorsque les conditions sont rencontrées, il est également possible qu'un prête-nom soit aussi identifié comme étant « l'entrepreneur désigné » au sein d'une coentreprise.

Dans ces cas, les responsabilités confiées à la société prête-nom dans le cadre de la coentreprise et celles confiées à titre de mandataire ne sont pas incompatibles. La société prête-nom porte alors les deux chapeaux à la fois.

Un mandataire ne peut demander d'intrants à l'égard des biens et des services d'une autre personne. Cependant, par l'application de l'article 273 de la LTA, une personne, par exemple une société prête-nom, peut réclamer des intrants relativement aux biens et services qu'elle acquiert à titre « d'entrepreneur désigné » d'une coentreprise.

Lorsqu'un choix de coentreprise est en vigueur, l'une des conséquences découlant de ce choix est que les règles concernant la relation de mandant-mandataire ne s'appliquent pas. De ce fait, contrairement au mandataire, l'entrepreneur désigné peut réclamer les intrants à l'égard des dépenses encourues dans le cadre de la convention de coentreprise.

Bien que les articles 33 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, c. A-6.002) et 67 de la Loi sur la gestion des finances publiques (L.R.C. (1985) c. F-11) stipulent qu'un remboursement dû par la Couronne est incessible, le droit au remboursement peut être cédé si une disposition de la Loi le prévoit expressément et si la cession est faite conformément à cette loi.

Or, dans le cas de la coentreprise, puisque l'on répute que c'est l'entrepreneur désigné qui agit pour le compte des coentrepreneurs comme s'il avait fait ses acquisitions lui-même, il lui est alors permis de réclamer les intrants.

L'existence d'une coentreprise

Le statut d'une coentreprise est différent de celui d'une société de personnes. Considérant que la coentreprise n'est pas une « personne » au sens de la définition retenue dans la LTA, elle ne peut donc s'inscrire au fichier de la TPS.

Le terme coentreprise n'est pas défini dans la LTA. Il nous faut dès lors nous en remettre au sens courant de cette expression qui tire ses origines du droit américain.

Le *Black's Law Dictionary*¹ expose les éléments nous permettant de conclure à l'existence d'un « joint venture » :

« A business undertaking by two or more persons engaged in a single defined project. The necessary elements are : (1) an express or implied agreement; (2) a common purpose that the group intends to carry out; (3) shared profits and losses; and (4) each member's equal voice in controlling the project. ».

La question de savoir si la détention d'un immeuble en copropriété indivise représente l'exercice d'une coentreprise doit être examinée au cas par cas. Les termes « copropriétés » et « coentreprises » ne peuvent être considérés comme étant des synonymes. Il est possible pour des indivisaires de former une coentreprise et d'exercer le choix prévu au paragraphe 273(1) de la LTA, mais

¹ Black's Law Dictionary, 9th ed., West Publishing, St. Paul, Minn., 2009.

encore faut-il y retrouver les éléments constitutifs de la coentreprise et y retrouver l'intention de former une coentreprise. Le comportement des parties est un élément important à prendre en considération quant à l'intention de former une coentreprise.

Pour éviter que la coentreprise ne constitue involontairement une société ou ne soit présumée comme telle, ni les conventions ni le comportement des parties ne devront laisser transparaître l'intention de s'associer.

Choix de coentreprise : conditions d'exercice

Pour que le choix prévu au paragraphe 273(1) de la LTA puisse être exercé, les conditions suivantes doivent être respectées :

- Une coentreprise doit exister et, avant que le choix ne soit fait, la convention de coentreprise doit être constatée par écrit.
- Les activités exercées dans le cadre de la coentreprise doivent porter sur des activités admissibles.
- La personne nommée comme « entrepreneur » doit être inscrite. Une personne ne peut s'inscrire que dans la mesure où elle exerce une activité commerciale au sens du paragraphe 123(1) de la LTA.
- La personne nommée comme entrepreneur doit participer à la coentreprise. Suivant l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-106 - *Définition administrative d'un « participant » à une co-entreprise* [ci-après P-106], lorsque la personne n'a aucun intérêt financier dans la coentreprise, elle doit être responsable de la gestion ou des opérations de la coentreprise.
- Le choix concernant la coentreprise doit être fait en la forme déterminée, contenir les renseignements prescrits et préciser la date d'entrée en vigueur.

Convention constatée par écrit

Le paragraphe 273(1) de la LTA stipule qu'une convention portant sur la coentreprise doit être constatée par écrit avant que le choix ne puisse être exercé. L'existence d'une telle convention s'avère ainsi une condition *sine qua non* permettant d'effectuer le choix prévu au paragraphe 273(1) de la LTA.

Notion de participant

Le terme « participant » n'est pas défini dans la LTA ni dans la réglementation afférente.

Le P-106 propose la définition administrative suivante :

« Un « participant » désigne :

a) une personne qui, aux termes d'une convention de coentreprise constatée par écrit, investit des ressources et garde sa part des recettes ou assume sa part des pertes résultant des activités de la coentreprise;

b) une personne sans intérêt financier qui est désignée comme l'exploitant de la coentreprise aux termes d'une convention écrite et qui est responsable de la gestion ou des opérations de la coentreprise. ».

Tel qu'il est mentionné dans le P-106 quant au choix, une personne, par exemple une société prête-nom, qui n'investit pas dans la coentreprise, peut être considérée comme un « participant » à la coentreprise si elle est désignée à titre « d'entrepreneur » de la coentreprise selon une convention écrite et si elle est responsable de la gestion ou des opérations de la coentreprise.

Pour agir à titre « d'entrepreneur désigné », une société prête-nom sans intérêt financier doit d'abord être considérée comme un « participant » au sens de la définition administrative du P-106. La convention écrite doit spécifier que la société prête-nom agit à titre « d'entrepreneur désigné » de la coentreprise. La convention écrite doit également préciser de façon explicite et non équivoque que « l'entrepreneur désigné », soit la société prête-nom sans intérêt financier, a la responsabilité de la gestion ou des opérations de la coentreprise.

L'expression « responsable de la gestion ou des opérations de la coentreprise » vise les responsabilités essentielles quant à la gestion des opérations, et non le fait d'avoir des responsabilités quelconques dans la coentreprise.

La société prête-nom doit détenir le pouvoir de gérer les activités quotidiennes nécessaires à l'exploitation de la coentreprise. Le rôle de la société prête-nom ne doit pas se limiter à la détention des titres de propriété de l'immeuble ou encore à l'apposition de son nom sur des documents relatifs à la gestion des opérations immobilières. Lorsque la fonction principale d'une société prête-nom est de permettre l'utilisation de son nom plutôt que le nom des coentrepreneurs dans ses relations avec les tiers, la société prête-nom ne peut être considérée comme étant un « participant » au sens du P-106.

Cette position est cohérente avec le concept de coentreprise où il est considéré que chacun des participants doit contribuer à cette coentreprise.

Activités admissibles

Les activités exercées dans le cadre de la coentreprise doivent porter sur des activités prescrites par règlement. Les activités admissibles sont prévues au paragraphe 3(1) du Règlement sur les coentreprises (TPS/TVH) [DORS/91-36]. Nous tenons à rappeler que l'acquisition d'un immeuble ne s'inscrit pas dans le cadre des activités visées par règlement.

Analyse des accords

Dans le cadre du présent dossier, il s'agit, entre autres, d'accords régissant les relations entre les copropriétaires, de contrats de prête-nom et de gestion, ainsi que d'un contrat régissant le versement de la taxe, dans lesquels il nous faut retrouver les éléments constitutifs de la coentreprise.

- M Agreement

Cet accord vise à identifier Société en nom collectif comme étant le « gestionnaire immobilier » et à établir les règles régissant les obligations et responsabilités des parties quant à la gestion immobilière.

On mentionne à ***** de cet accord que les partenaires identifient le gestionnaire comme étant le seul et unique gestionnaire immobilier. On y mentionne également les responsabilités et fonctions du gestionnaire dont, entre autres, celle de s'occuper de l'administration quotidienne de la propriété immobilière.

On précise ***** que le gestionnaire exerce ses fonctions à titre « d'entrepreneur indépendant ». On y précise également que cet accord ne doit pas être interprété de façon à créer une quelconque association ou une coentreprise. Toujours dans cette section, il est stipulé que les parties reconnaissent que les partenaires acquièrent des biens immobiliers pour la tenue et le maintien d'un « investissement passif » et que toutes les « opérations commerciales actives » concernant ces immeubles doivent être exécutées et réalisées par le gestionnaire en sa qualité « d'entrepreneur indépendant ».

Après analyse des précédentes dispositions, nous sommes d'avis que les parties ont clairement spécifié qu'elles n'ont pas l'intention de créer une coentreprise. Nous retenons par ailleurs que cet accord ne peut constituer « la convention constatée par écrit » exigée au paragraphe 273(1) de la LTA.

- N Agreement

Les copropriétaires sont identifiés comme étant Société en commandite et Société 2. *****. Quant au prête-nom, il est identifié comme étant Société 1. Il ressort du préambule de cet accord que Société en commandite, Société 2 et Société 1 ont convenu que Société 1 détiendra les titres de propriété pour et au nom de Société en commandite et Société 2 (copropriétaires), et que Société 1 agira comme mandataire et prête-nom des copropriétaires.

La clause ***** vient réitérer que Société 1 détient les titres de propriété en tant que prête-nom et mandataire des copropriétaires, que cette dernière n'a aucun intérêt légal ou « bénéficiaire » dans la propriété et que tous les autres attributs de la propriété demeurent aux copropriétaires.

Quant à la clause *****, elle stipule que le prête-nom s'engage, reconnaît et accepte qu'à la date de l'accord il n'a aucun intérêt personnel dans la propriété et qu'il ne détient les intérêts dans cette propriété que pour et au nom des copropriétaires indivis.

La clause ***** s'avère révélatrice quant à l'intention des parties et aux relations qui existent entre elles. Cette clause mentionne qu'il est convenu entre les parties que leur relation doit être qualifiée comme une relation de mandataire et de prête-nom et qu'elles n'ont aucune intention de créer une association entre Société 1, Société en commandite et Société 2. En outre, cette clause mentionne que cet accord ne doit pas être interprété de manière à créer une coentreprise entre Société 1, Société en commandite et Société 2.

La clause ***** précise que les parties conviennent que toutes les déclarations d'impôt sur le revenu doivent être complétées en tenant compte de cet accord, soit que le prête-nom agit strictement à titre de prête-nom et de mandataire des copropriétaires.

Pour ce qui est de la clause *****, elle mentionne que cet accord est régi par les lois de la province de Québec.

Les parties ont donc clairement identifié leur relation comme étant celle de mandant-mandataire (prête-nom), ce qui exclut la coentreprise. De plus, les parties ont spécifié qu'elles ne désirent pas que cet accord soit interprété comme un accord créant une coentreprise. Par ailleurs, cet accord ne contient aucune clause permettant de considérer que la société prête-nom puisse être un « participant » au sens du P-106.

En effet, aucune clause ne vient préciser que le prête-nom agit à titre « d'entrepreneur désigné » d'une coentreprise et qu'il serait responsable de la gestion ou des opérations d'une telle coentreprise. Bien au contraire, il y est plutôt mentionné que les parties n'ont pas l'intention de former une coentreprise et que l'accord ne doit pas être interprété comme créant une coentreprise.

Nous retenons donc que cet accord ne peut être considéré comme étant la « convention de coentreprise constatée par écrit » exigée par le paragraphe 273(1) de la LTA. Il s'agit tout simplement d'un accord de prête-nom.

- I Agreement

Il ressort de cet accord que Société en commandite et Société 2 sont copropriétaires de l'immeuble et qu'ils ont acquis leurs parts indivises comme un « investissement passif ». Le prête-nom, Société 1, est identifié comme étant le propriétaire de l'immeuble, c'est-à-dire celui qui détient les titres de propriété.

L'article ***** stipule que chacun des copropriétaires accepte que les dispositions de l'accord régissent et définissent leurs droits respectifs, leurs revenus et bénéfiques, leurs responsabilités ainsi que leurs pouvoirs et obligations concernant la propriété.

La section ***** intitulée *No Partnership* mentionne que les copropriétaires n'ont aucunement l'intention de créer une association ou une coentreprise. Les parties précisent également qu'elles ont l'intention de se prévaloir des dispositions du C.c.Q. à l'effet que cette copropriété indivise ne crée pas une association. Cet accord ne peut donc être considéré comme étant la « convention de coentreprise constatée par écrit » exigée par le paragraphe 273(1) de la LTA. Il s'agit plutôt d'un accord de copropriété.

- P Agreement

Cet accord est conclu entre Société 1, identifiée comme étant le « propriétaire », et Société 2, identifiée quant à elle comme étant le « gestionnaire ». *****.

***** de cet accord précise, entre autres, que les copropriétaires Société en commandite et Société 2 ont conclu un contrat avec Société en nom collectif à titre « d'entrepreneur indépendant » afin que Société en nom collectif gère et supervise toutes les opérations commerciales quant à la propriété. Il précise également que les copropriétaires Société en commandite et Société 2 ont conclu une entente avec le propriétaire, identifié comme étant Société 1, dans laquelle Société 1 reconnaît et accepte qu'il détienne les titres de propriété en tant que prête-nom pour et au nom des copropriétaires.

Enfin, il y est mentionné que le propriétaire Société 1 (enregistré comme détenant les titres de propriété) et le gestionnaire Société 2 ont convenu de conclure cette entente afin de confirmer que le gestionnaire agira en tant que gestionnaire selon les termes et conditions énumérés à l'entente.

En bref, cet accord vient déterminer les droits, les pouvoirs, les responsabilités, les fonctions et les tâches du gestionnaire. Nous retenons que les copropriétaires ont donné mandat à la société prête-nom Société 1, soit le propriétaire détenant les titres de propriété, de conclure pour eux une entente de gestion avec Société 2. Cet accord ne peut être interprété comme étant la « convention de coentreprise constatée par écrit » exigée par le paragraphe 273(1) de la LTA.

- R Agreement

Cet accord daté du ***** est conclu entre Société 1, identifiée comme étant « l'entrepreneur désigné », ainsi que Société en commandite et Société 2, identifiées comme étant les « participants ».

***** de cet accord mentionne, entre autres, que les parties souhaitent confirmer que leur relation est celle d'une coentreprise et qu'elles désirent effectuer le choix de coentreprise.

La section ***** intitulée *Joint Venture* mentionne que, nonobstant toute disposition contraire dans le « I Agreement » et, en particulier, toute disposition contraire à l'article ***** de cette convention (No Partnership), les parties conviennent qu'à la date de cet accord, elles sont parties à une coentreprise en ce qui concerne les baux, les licences, la vente, la construction ou le développement de la propriété. Les parties mentionnent qu'elles s'entendent pour effectuer le choix de coentreprise à la date de cet accord et de nommer Société 1 comme étant « l'entrepreneur désigné » de la coentreprise.

La section ***** intitulée *Tax Compliance* précise que l'entrepreneur désigné doit agir comme « entrepreneur désigné » pour le compte de la coentreprise et doit s'occuper de la comptabilité, des rapports et du versement de la TPS/TVQ ainsi que des services liés à la coentreprise.

Quant à la section *****, elle stipule que les lois applicables quant à cet accord sont celles de la province de Québec.

Le simple fait de déclarer être en coentreprise dans un accord sans aucune autre description d'une convention de coentreprise, n'est pas suffisant pour constater par écrit qu'il y a bel et bien une coentreprise. L'écrit doit permettre de déterminer s'il y a une coentreprise en appliquant les critères permettant de distinguer ce type d'entente qu'est la coentreprise. En outre, il ressort des accords antérieurs que l'intention des parties a toujours été de ne pas former d'association ou de coentreprise.

Nous retenons que cet accord ne peut être interprété comme étant la « convention de coentreprise constatée par écrit » exigée par le paragraphe 273(1) de la LTA.

Conclusions quant aux accords

Nous sommes d'avis que ces accords ne permettent pas de retrouver les éléments essentiels pouvant constituer la « convention constatée par écrit » exigée par le paragraphe 273(1) de la LTA et qu'ainsi le choix de coentreprise ne peut être exercé.

Notion de participant

Malgré notre précédente conclusion, c'est-à-dire qu'aucun des accords analysés ne constitue la « convention constatée par écrit » permettant d'effectuer le choix, nous tenons à soumettre quelques commentaires quant à la notion de « participant ».

Même si nous devons considérer le « R Agreement » comme étant un accord de coentreprise, ce que nous ne soutenons évidemment pas, il ressort de cet accord et des faits au dossier que les fonctions attribuées et exercées par la société prête-nom Société 1 ne lui permettent pas de se qualifier à titre de « participant ».

Comme nous l'énoncions précédemment, pour se qualifier à ce titre, une société prête-nom sans intérêt financier doit être responsable de la gestion et des opérations de la coentreprise.

La gestion de la coentreprise vise les responsabilités essentielles et non le fait d'avoir des responsabilités quelconques dans la coentreprise. Nous réitérons que le rôle de la société prête-nom ne doit pas, comme en l'espèce, se limiter à la détention des titres de propriété, à l'utilisation de son nom pour le compte des copropriétaires (véritables propriétaires), à l'apposition de son nom sur des documents relatifs à la gestion des opérations immobilières, à la comptabilité et aux versements des taxes.

Il ressort de l'ensemble du dossier que la société prête-nom Société 1 ne peut être considérée comme étant un « participant » au sens du P-106.

Conclusion

Considérant les motifs exposés précédemment, la société prête-nom Société 1 ne peut être considérée comme étant « l'entrepreneur désigné » et le choix prévu au paragraphe 273(1) de la LTA ne peut être exercé.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ à la situation ci-dessus décrite est au même effet que dans le régime de la TPS.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la présente lettre, vous pouvez communiquer avec *****.