



Québec, le 19 août 2013

**Objet : Interprétation relative à la TPS
Interprétation relative à la TVQ
Autocotisation de la TPS et la TVQ sur un
immeuble locatif neuf
N/Réf. : 13-017879-001**

,

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) [ci-après LTVQ] à l'égard des règles d'autocotisation prévues au paragraphe 191(3) de la LTA et à l'article 225 de la LTVQ.

Exposé des faits

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

1. Une société (Société), inscrite aux fins de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ), a acheté un immeuble commercial en *****, à Montréal.
2. La totalité de cet immeuble était louée à des fins commerciales.
3. En *****, un permis a été délivré à la Société pour la démolition de l'immeuble commercial et la construction d'un nouvel immeuble de ***** étages.
4. La Société est un « constructeur » au sens de la LTA et de la LTVQ.
5. L'utilisation prévue de ce nouvel immeuble (Immeuble) se répartit comme suit:
 - un garage souterrain de ***** places de stationnement;
 - un étage commercial au rez-de-chaussée;
 - environ ***** appartements résidentiels de petite superficie (plus ou moins ***** pieds carrés chacun) aux étages *****;
 - environ ***** appartements résidentiels de superficie moyenne (plus ou moins ***** pieds carrés chacun) aux étages *****;
 - un appartement résidentiel au ***** étage.

6. Les appartements seront loués pour une période d'un an.
7. Les stationnements du garage souterrain seront fournis mensuellement, par contrat indépendant, à tout intéressé puisqu'une forte demande existe dans ce secteur.
8. Les stationnements ne seront pas nécessairement attribués aux fractions résidentielles.
9. Aucun stationnement ne sera réservé aux locataires de l'immeuble.
10. Avant toute occupation de l'immeuble, une déclaration de copropriété sera enregistrée.
11. La déclaration de copropriété prévoira que le fonds et le garage souterrain sont des parties communes et qu'il y a quatre parties privatives (fractions):
 - une fraction qui comprendra l'étage commercial;
 - une fraction qui comprendra les étages *****;
 - une fraction qui comprendra les étages *****;
 - une fraction qui comprendra le ***** étage.

Interprétation demandée

Vous désirez savoir :

- 1) Si chacune des fractions comprenant des appartements est un immeuble d'habitation à logements multiples, distinct des autres.
- 2) Si, à titre de propriétaire-constructeur, vous pouvez réclamer tout au long de la construction les crédits de taxe sur intrants (CTI) aux fins de la TPS et les remboursements de taxe sur intrants (RTI) aux fins de la TVQ relativement à la construction de l'immeuble.
- 3) Si la location des espaces de stationnement est assujettie à la TPS et à la TVQ.
- 4) Comment s'appliqueront les règles d'autocotisation à la situation décrite?
- 5) Comment s'appliqueront les règles relatives au remboursement pour immeuble locatif à la situation décrite?

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

1- Qualification des fractions à titre d'immeuble d'habitation à logements multiples

Afin de déterminer si les fractions constituent un immeuble d'habitation à logements multiples, il y a lieu de reproduire la portion pertinente de la définition d'« immeuble d'habitation » prévue au paragraphe 123(1) de la LTA :

a) La partie constitutive d'un bâtiment qui comporte au moins une habitation, y compris :

(i) la fraction des parties communes et des dépendances et du fonds contigu au bâtiment qui est raisonnablement nécessaire à l'usage résidentiel du bâtiment,

(ii) la proportion du fonds sous-jacent au bâtiment correspondant au rapport entre cette partie constitutive et l'ensemble du bâtiment;

b) la partie d'un bâtiment, y compris la proportion des parties communes et des dépendances du bâtiment, et du fonds sous-jacent ou contigu à celui-ci, qui est attribuable à l'habitation et raisonnablement nécessaire à son usage résidentiel, qui constitue :

(i) d'une part, tout ou partie d'une maison jumelée ou en rangée, d'un logement en copropriété ou d'un local semblable qui est, ou est destinée à être, une parcelle séparée ou une autre division d'immeuble sur lequel il y a, ou il est prévu qu'il y ait, un droit de propriété distinct des droits de propriété des autres parties du bâtiment,

(ii) d'autre part, une habitation;

[...].

Par ailleurs, un « immeuble d'habitation en copropriété » est un immeuble d'habitation qui contient au moins deux logements en copropriété¹.

Un « logement en copropriété »² (soit un appartement ou une maison en rangée) est un immeuble d'habitation qui est, ou est destiné être, un espace délimité dans un bâtiment et désigné ou décrit comme étant une unité distincte sur le plan ou la description enregistrés afférents, ou sur un plan ou une description analogues enregistrés en conformité avec les lois d'une province. Un logement en copropriété inclut tous les droits et intérêts fonciers afférents aux parties communes et autres dépendances ainsi que le fonds qui se rapporte à la propriété de l'unité.

De plus, la LTA prévoit qu'un « immeuble d'habitation à logements multiples »³ est un immeuble d'habitation, à l'exclusion d'un immeuble en copropriété, qui contient au moins deux habitations.

Dans la situation décrite, le bâtiment sera divisé, conformément à la déclaration de copropriété qui sera publiée au registre foncier du Québec, en quatre lots. Les trois fractions résidentielles seront composées de plusieurs habitations. Aucune des ***** habitations situées aux étages ***** ne sera désignée comme fraction distincte dans la déclaration de copropriété publiée au registre foncier du Québec. Ainsi, aucune de ces habitations ne constitue un « logement en copropriété » aux fins de la LTA. Seul l'appartement du ***** étage pourrait en constituer un. En conséquence, la partie du bâtiment qui comprend les fractions résidentielles n'est pas un « immeuble d'habitation en copropriété ».

¹ Voir par. 123(1) « immeuble d'habitation en copropriété » LTA.

² Voir par. 123(1) « logement en copropriété » LTA.

³ Voir par. 123(1) « immeuble d'habitation à logements multiples » LTA.

Lorsqu'un bâtiment comporte plus d'une habitation, l'expression « immeuble d'habitation » se rapporte à l'ensemble d'habitations⁴. Par conséquent, la partie du bâtiment qui comprend toutes les habitations situées aux étages ***** sera plutôt un seul « immeuble d'habitation à logements multiples » aux fins de la LTA.

2- Demande de CTI lors de la construction

Le constructeur inscrit qui construit des habitations dans un immeuble d'habitation dans le but de les louer, exerce des activités commerciales tant que la règle de fourniture à soi-même ne s'est pas appliquée. La Société devrait donc pouvoir réclamer des CTI relativement aux biens et services acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de cette activité.

Lorsque le constructeur est soumis aux règles d'autocotisation, il commence à détenir l'immeuble d'habitation en dehors du cadre d'une activité commerciale puisqu'il utilise alors l'immeuble pour effectuer une fourniture exonérée en vertu de la partie I de l'annexe V de la LTA. Il ne sera plus admissible à demander des CTI relativement aux intrants qu'il acquerra dans le cadre de ses activités exonérées.

Ainsi, le constructeur de l'immeuble d'habitation effectue des activités commerciales tant que les règles d'autocotisation ne se sont pas appliquées.

3- Applications de la TPS aux fournitures effectuées par la Société suivant la construction de l'Immeuble

Généralement, toute fourniture de biens et de services effectuée au Canada est taxable à moins d'être exonérée⁵. Une « fourniture exonérée » est une fourniture qui figure à l'annexe V de la LTA.

Les fournitures des appartements résidentiels situés aux étages ***** seront exonérées en vertu de l'article 6 de la partie I de l'annexe V de la LTA puisque ces appartements seront loués pour une durée d'au moins un mois à titre résidentiel ou d'hébergement.

Les fournitures des locaux du ***** étage seront des fournitures taxables puisqu'elles ne sont pas exonérées.

Les fournitures des espaces de stationnements seront également des fournitures taxables puisqu'elles ne sont pas exonérées. De plus, s'il advenait que ces espaces soient loués à des locataires, nous sommes d'avis que l'article 8.1 de la partie I de l'annexe V ne s'appliquera pas. En l'espèce, la partie pertinente de cet article se lit :

8.1 La fourniture d'une aire de stationnement effectuée, aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable dans le cadre duquel une telle aire est mise à la disposition d'une personne tout au long d'une période d'au moins un mois, effectuée :

⁴ *Sneyd c. R.*, 2000 G.T.C. 4112, par. 9 (C.A.F.).

⁵ Voir par. 123(1) « fourniture exonérée » LTA; annexe V LTA.

a) soit au profit du locataire, de l'occupant ou du possesseur (appelés « occupant » au présent alinéa) d'un immeuble d'habitation à logement unique, d'une habitation dans un immeuble d'habitation à logements multiples ou d'un emplacement dans un parc à roulottes résidentiel, si, selon le cas :

(i) l'aire fait partie de l'immeuble d'habitation ou du parc à roulottes résidentiel,

(ii) le fournisseur de l'aire est le propriétaire ou l'occupant de l'immeuble d'habitation à logement unique, de l'habitation ou de l'emplacement, et l'utilisation de l'aire est accessoire à l'utilisation de l'immeuble, de l'habitation ou de l'emplacement à titre résidentiel;

[...]

(notre soulignement)

Selon notre compréhension des faits, les aires de stationnement ne font pas partie de l'immeuble d'habitation puisqu'elles ne sont pas réservées à l'usage résidentiel de l'immeuble d'habitation. Au contraire, le constructeur entend louer de façon distincte les stationnements à tout intéressé.

Compte tenu de l'endroit où se situe l'Immeuble, de la demande élevée pour les espaces de stationnement dans ce quartier, et de la procédure utilisée par la Société pour les louer, nous croyons que l'utilisation des aires de stationnement par les locataires ne sera pas accessoire à l'utilisation de leur appartement⁶.

4- Application des règles sur l'autocotisation

Le paragraphe 191(3) de la LTA prévoit les règles relatives à la fourniture à soi-même d'un immeuble d'habitation à logements multiples par un constructeur. Ainsi, lorsque ce dernier a achevé en grande partie la construction ou les rénovations majeures d'un tel immeuble et qu'il transfère la possession ou l'utilisation d'une habitation de celui-ci aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable conclu en vue de l'occupation de l'habitation à titre résidentiel, il sera alors généralement réputé avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de la partie résidentielle de l'immeuble.

⁶ Nous vous invitons à consulter les énoncés de politiques de l'Agence du revenu du Canada (ARC) : ARC, Énoncé de politique P-077R2 « Fourniture unique et fournitures multiples » (26 avril 2004); ARC, Énoncé de politique P-159R1 « Sens de l'expression -peut raisonnablement être considérée comme accessoire » (8 mars 1999); et ARC, Énoncé de politique P-160R « Sens de l'expression - est bien ou le service [...] est réputé faire partie [d'un] autre bien ou service s'ils ont été fournis ensemble » (1^{er} avril 1998).

Précisons qu'aux fins du paragraphe 191(3) de la LTA, seul l'immeuble d'habitation à logements multiples est visé par l'autocotisation. Ainsi, le constructeur, la Société, devra s'autocotiser sur la juste valeur marchande (JVM) des étages ***** de l'Immeuble.

De plus, puisque le ***** étage et le stationnement ne font pas partie de l'immeuble d'habitation, ces fractions ne feront pas partie de l'évaluation de la JVM de cette partie de bâtiment et ne seront pas visées par les règles d'autocotisation prévues au paragraphe 191(3) de la LTA.

5- Remboursement partiel pour immeuble locatif neuf

Le remboursement pour immeuble d'habitation locatif neuf est prévu à l'article 256.2 de la LTA. Pour avoir droit à ce remboursement partiel de la TPS payée relativement à la construction ou la rénovation majeure d'un immeuble d'habitation locatif neuf, toutes les conditions suivantes doivent être remplies :

- vous étiez propriétaire du terrain avant que soit achevée en grande partie la construction ou la rénovation majeure de l'immeuble d'habitation locatif;
- vous avez payé les taxes par autocotisation sur la juste valeur marchande (JVM) de l'immeuble d'habitation à logements multiples, conformément au paragraphe 191(3) de la LTA;
- l'immeuble d'habitation à logements multiples comprend au moins une habitation admissible;
- la JVM de l'habitation admissible faisant l'objet du remboursement ne dépasse pas 450 000 \$.

En vertu de l'article 256.2 de la LTA, une habitation sera généralement l'habitation admissible d'une personne, à un moment donné, si :

- l'habitation est une résidence autonome⁷;
- la personne détient l'habitation, notamment, en vue d'en effectuer des fournitures exonérées ;
- l'habitation sera utilisée pour la première fois ou la personne peut raisonnablement s'attendre au moment donné à ce que l'habitation soit utilisée pour la première fois comme lieu de résidence habituelle de particuliers;
- généralement, l'utilisation à titre de lieu de résidence habituelle par un tel particulier doit être pour une période d'au moins un an, en vertu d'un ou plusieurs baux.

⁷ On entend par résidence autonome l'une des habitations suivantes :

- une habitation avec cuisine, salle de bains et espace habitable privés ;
- une chambre ou une suite dans une auberge, un hôtel, un motel, une pension ou une résidence pour étudiants, aînés, personnes handicapées ou autres particuliers.

Selon notre compréhension des faits, chacun des appartements des étages ***** pourrait se qualifier à titre d'habitation admissible. Ainsi, la Société pourrait avoir droit à un remboursement en remplissant les formulaires *Remboursement de TPS pour un immeuble d'habitation locatif neuf (demande lorsque la TPS est de 5 %)* [FP-524] et *Annexe au remboursement de TPS pour un immeuble d'habitation locatif neuf – Logements multiples (demande lorsque la TPS est de 5 %)* [FP-525] aux fins de la TPS.

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 *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH (1.4)*, 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 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.

Cependant, soulignons qu'aux fins de la TVQ le remboursement partiel pour immeuble d'habitation locatif neuf prévu aux articles 378.6 et 378.7 de la LTVQ diminue progressivement si la JVM de l'habitation admissible neuve est supérieure à 200 000 \$ et devient nul si la JVM est de 225 000 \$ ou plus.

De plus, le montant maximal du remboursement auquel une personne peut avoir droit pour une habitation admissible est de 7 182 \$ dans ce régime.

La Société pourrait avoir droit à un remboursement en remplissant le formulaire *Remboursement de TVQ pour un immeuble d'habitation locatif neuf* [VD-370.67].

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

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