

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes

DATE : Le 2 avril 2014

OBJET : **Interprétation relative à la TPS
Construction et vente d'immeuble d'habitation en
copropriété sur un terrain loué par une municipalité à
long terme
N/Réf. : 14-020254-001**

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] relativement au sujet en objet.

Exposé des faits

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

1. La société ***** (Société) exerce des activités de construction et de vente de condominiums au Nunavut seulement, et est constituée sous cette juridiction.
2. Société loue des terrains à une ville (Ville) pour une durée de 30 ans selon une convention de bail qui l'oblige à construire des immeubles sur lesdits terrains. Le loyer peut être acquitté de deux façons :
 - En bloc pour la totalité de la période de location;
 - En versements trimestriels.
3. À la fin de la durée du bail, celui-ci est renouvelable pour une durée de 30 ans supplémentaires, à un coût de 1 \$.
4. Société a choisi de payer en bloc pour la totalité du coût de location.
5. Société a construit des condominiums sur le fonds loué.
6. Société a ensuite offert de vendre ces condominiums et a signé des offres d'achat avec des particuliers intéressés.

7. Le prix de vente inclut le prix du bâtiment ainsi que le total des paiements de location pour la partie du fonds attribuée au condominium.
8. Aux termes de l'offre d'achat, Société fournit le condominium et un sous-bail, de 30 ans pour le fonds, proportionnel à l'unité du complexe de condominium.
9. L'offre d'achat prévoit, relativement au fonds :

« The Vendor [Société] covenants that the Lease is a valid and subsisting and fully paid equity lease and the Vendor is not in default thereunder. The Vendor shall maintain the Lease in good standing and shall observe and perform its covenants thereunder. »
10. Dans certains cas, des acheteurs ont besoin, pour de courtes périodes, d'occuper leur condominium avant la signature finale de la vente (qui ne peut pas être faite avant pour différentes raisons). Il est donc prévu dans l'offre d'achat qu'il est possible pour ceux-ci de le faire aux conditions d'un bail de pré-occupation faisant partie intégrante du document.
11. Le bail de pré-occupation prévoit un loyer quotidien de moins de 20 \$, qui peut varier d'un acheteur à l'autre, et qui ne réduit pas le prix d'achat du condominium. Le signataire qui décide d'habiter le logement avant le transfert de propriété est responsable des taxes municipales et des assurances.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part quant aux interrogations suivantes :

- Est-ce que Société doit percevoir de la taxe sur les produits et services (TPS) sur la fourniture des terrains qu'elle effectue aux particuliers?
- Est-ce que les acheteurs des condominiums vendus par Société ont droit à un remboursement partiel de la TPS?
- Quelles sont les conséquences lorsqu'un futur propriétaire habite l'unité avant la signature finale de la vente?

Interprétation donnée

Fourniture par bail du fonds par la Ville à Société

De façon sommaire, l'article 6.1 de la partie I de l'annexe V de la LTA prévoit qu'est exonérée la fourniture par bail, licence ou accord semblable d'un bien - notamment un fonds - effectuée au profit d'un acquéreur (preneur : dans notre cas Société) pour une période de location durant laquelle le preneur fournit à son tour le bien, ou une ou plusieurs parties du bien, par bail, licence ou accord semblable et que la totalité ou presque de ces fournitures sont exonérées.

Ainsi, si nous concluons que la fourniture du fonds par Société aux acquéreurs est exonérée en vertu de l'article 7 de la partie I de l'annexe V de la LTA, la fourniture, par la municipalité, sera exonérée.

La possibilité pour Société d'acquitter le loyer à la Ville en versements trimestriels ne modifie pas le traitement applicable à cette fourniture.

Fourniture du fonds par Société aux clients

Lorsque Société fournira les habitations qu'elle aura construites aux particuliers, elle fera, aux termes du même contrat, une fourniture par bail du fonds, pour une durée de 30 ans, et la fourniture par vente du bâtiment, l'habitation.

La fourniture du fonds par Société à un particulier est une fourniture par bail, licence ou accord semblable. En effet, en vertu de la promesse d'achat entre Société et un particulier, Société est tenue de maintenir le bail avec la Ville :

« The Vendor shall maintain the Lease in good standing and shall observe and perform its covenants thereunder. ».

L'article 7 de la partie I de l'annexe V de la LTA prévoit, notamment, que la fourniture d'un fonds, sauf un emplacement dans un parc à roulottes résidentiel, par bail, licence ou accord semblable à un propriétaire d'une habitation fixée, ou à fixer, sur un fonds de terre en vue de son utilisation à titre résidentiel pour des particuliers, sera généralement exonérée si la fourniture vise une période de possession ou d'utilisation continue d'au moins un mois, et s'il est raisonnable de considérer que la quantité de fonds est nécessaire à l'utilisation de l'habitation comme lieu de résidence pour des particuliers.

Ainsi, la fourniture par bail du fonds au particulier sera exonérée en vertu de l'article 7 de la partie I de l'annexe V de la LTA. Conséquemment, la fourniture par bail du fonds par la Ville à Société sera également exonérée.

Fourniture des habitations par Société aux clients

La fourniture par vente des habitations par Société aux clients sera exonérée en vertu de l'article 5.1 de la partie I de l'annexe V de la LTA.

Cet article s'applique généralement lorsqu'un constructeur vend un immeuble d'habitation situé sur un fonds qu'il loue également.

Fourniture à soi-même par Société

Par ailleurs, la fourniture par vente du bâtiment et la fourniture par bail du fonds déclencheront les règles relatives à la fourniture à soi-même prévues au paragraphe 191(1) de la LTA.

Plus précisément, la condition prévue au sous-alinéa 191(1)b(ii) de la LTA sera respectée puisque Société, le constructeur, aura transféré la possession d'un logement en copropriété¹ aux termes d'une convention selon laquelle le logement en copropriété est vendu, mais le fonds sous-jacent est loué.

Société devra établir sa cotisation de la TPS selon la juste valeur marchande du logement en copropriété et du fonds y afférent au dernier en date du jour où les travaux de construction sont achevés en grande partie et du jour où la possession de l'immeuble est transférée à l'acquéreur.

Remboursement partiel de la TPS pour les acquéreurs des condominiums

Un particulier qui achète un logement en copropriété nouvellement construit par Société et qui loue le fonds y afférent peut demander un remboursement pour la partie de la TPS comprise dans le prix d'achat du bâtiment, lorsque les conditions prévues à l'article 254.1 de la LTA sont remplies.

Par ailleurs, notez que Société, en tant que constructeur, pourrait rembourser ou créditer ce remboursement partiel directement au particulier, conformément aux paragraphes 254.1(4) et (5) de la LTA.

Remboursement partiel de la TPS pour Société

Société pourrait avoir droit, quant à elle, au remboursement prévu au paragraphe 256.2(4) de la LTA. Ce remboursement partiel, applicable relativement à la taxe réputée payée (en vertu de l'article 191 de la LTA) sera réduit du remboursement que pourra demander le particulier en vertu de l'article 254.1 de la LTA.

Ainsi, Société pourrait avoir droit à un remboursement relativement à la taxe payée quant au fonds.

Pré-occupation de l'immeuble

Il est possible qu'un particulier loue temporairement le logement en copropriété en vertu de la promesse d'achat et d'une annexe à ce contrat pour un loyer quotidien. Dans ces circonstances, il y a lieu de déterminer si la fourniture de l'immeuble à ce moment serait une fourniture par location.

La définition de « vente », au paragraphe 123(1) de la LTA, prévoit ceci :

« [...] Y sont assimilés le transfert de la propriété d'un bien et le transfert de la possession d'un bien en vertu d'une convention prévoyant le transfert de la propriété du bien. ».

[Nos soulignements]

¹ Voir, par. 123(1) « logement en copropriété » de la LTA.

L'Agence du revenu du Canada (ARC) énonce dans ses documents² plusieurs facteurs à analyser pour déterminer si une vente ou une location du bien a lieu aux fins de la TPS :

- on fait allusion au contrat visant le transfert de la possession comme étant l'achat et la vente de l'immeuble, et les deux parties le comprennent ainsi;
- l'acquéreur obtient le droit de propriété du bien après paiement d'un montant précisé ou après une période précisée;
- l'acquéreur est tenu d'acheter le bien auprès du fournisseur pendant la période d'occupation ou à la fin de cette période;
- un dépôt est versé au moment de la conclusion du contrat, et le dépôt doit être déduit du solde à payer à la vente du bien ;
- les paiements effectués aux termes du contrat sont considérés comme des versements, des intérêts ou des montants semblables;
- le droit au remboursement pour habitation neuve est mentionné dans le contrat;
- l'acquéreur est tenu de payer les taxes foncières, les services publics et les autres montants payables à l'égard du bien.

Après analyse des critères avec les faits, nous sommes d'avis que la fourniture de l'immeuble, dans ces circonstances, doit également être assimilée à une vente et non à une location.

Ainsi, le même traitement décrit précédemment sera applicable pour les personnes qui se verront transférer la possession et qui habiteront les logements en copropriété avant le transfert de propriété. En effet, les règles relatives à la fourniture à soi-même prévue à l'article 191 et les remboursements prévus aux paragraphes 254.1(2) et 256.2(4) de la LTA s'appliqueront au moment du transfert de possession.

Finalement, le paiement reçu pour occuper le logement en copropriété avant le transfert du titre ne fera pas partie de la contrepartie de la fourniture de l'immeuble par vente et cette fourniture pourrait être exonérée en vertu de l'article 6 de la partie I de l'annexe V de la LTA.

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

² ARC, Énoncé de politique P-164 « Contrats de location avec option d'achat » (15 février 1994); ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH 19.2.3 « Immeubles résidentiels - Fournitures réputées » (juin 1998), par. 16 à 22.