

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : Le 13 février 2018

OBJET : **Interprétation relative à la TPS et à la TVQ
Stationnement fourni à un salarié ou à un associé
d'une société de personnes
N/Réf. : 17-037528-001**

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 au sujet mentionné en objet.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande et des discussions que nous avons eues *****, notre compréhension des faits est la suivante :

1. *****
2. L'Entreprise est une société de personnes *****.
3. *****
4. *****
5. L'Entreprise fournit un espace de stationnement à ses associés et aux salariés qui atteignent le rang de *****. Elle paie le loyer chaque mois directement au tiers qui exploite le stationnement.
6. Il n'y a pas d'emplacement spécifique attribué au détenteur d'un espace de stationnement. Il est rare que le stationnement soit plein, mais cela peut arriver.
7. Les salariés et les associés qui ont un espace de stationnement fourni par l'Entreprise doivent, en moyenne, se déplacer une fois par semaine à des fins professionnelles à partir des bureaux de l'Entreprise.

Interprétation demandée

Vous désirez savoir si l'Entreprise peut demander des crédits de taxe sur les intrants (CTI) et des remboursements de la taxe sur les intrants à l'égard des montants payés pour les espaces de stationnement fournis aux salariés et aux associés.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

De façon générale, l'article 169 de la LTA prévoit les modalités selon lesquelles un CTI peut être accordé à une personne relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert dans le cadre de ses activités commerciales.

Toutefois, lorsqu'un bien ou un service est acquis pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un particulier, certaines dispositions de la LTA peuvent restreindre le droit de la personne à demander un CTI.

Pour déterminer si l'Entreprise peut demander un CTI à l'égard du montant payé pour un stationnement fourni à un salarié ou à un associé, il faut en premier lieu déterminer qui, du particulier ou de l'Entreprise, bénéficie le plus de cet espace.

Cette détermination doit se faire pour chaque particulier et peut différer d'un particulier à l'autre, selon les faits applicables à chacun.

Stationnement fourni à un salarié

Dans le cas où un stationnement fourni par l'employeur bénéficie principalement à un salarié, la fourniture de ce stationnement donne lieu à un avantage à inclure dans le calcul du revenu de ce dernier pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.)) [ci-après LIR].

En vertu de l'alinéa 6(1)a) de la LIR, un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu la valeur de la pension, du logement ou de tout autre avantage qu'il reçoit ou dont il jouit dans le cadre ou en raison de sa charge ou de son emploi.

Généralement, lorsqu'un employeur fournit un espace de stationnement à un salarié, gratuitement ou à un coût inférieur à sa juste valeur marchande, ou lorsqu'il rembourse les frais relatifs à cet espace, ce salarié bénéficie d'un avantage dont la valeur doit être incluse dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi.

Cependant, s'il s'avère que l'employeur est le principal bénéficiaire de cet espace de stationnement, il n'en résultera aucun avantage pour le salarié.

La question de savoir qui, du salarié ou de l'employeur, est le principal bénéficiaire de l'espace de stationnement est une question qui doit être examinée à la lumière des circonstances propres à chaque cas.

- *Utilisation régulière dans le cadre des fonctions*

Un des éléments pertinents à prendre en considération pour déterminer le principal bénéficiaire d'un espace de stationnement est d'établir si le salarié qui se voit accorder un tel espace doit l'utiliser régulièrement dans le cadre de ses fonctions.

L'Agence du revenu du Canada (ARC) considère qu'un salarié utilise régulièrement un véhicule pour accomplir des tâches liées à son emploi lorsqu'il est tenu de l'utiliser en moyenne trois jours ou plus par semaine de cinq jours de travail.

En l'espèce, les salariés de l'Entreprise qui bénéficient d'un espace de stationnement l'utilisent en moyenne une fois par semaine à des fins professionnelles. Cet aspect milite donc en faveur d'un avantage au salarié.

- *Autres éléments à considérer*

Dans l'affaire *Adler*¹, qui implique des espaces de stationnement fournis à des salariés de Telus, le juge indique d'autres exemples de facteurs que les employeurs peuvent prendre en considération avant de conférer un avantage à un salarié :

« [159] Avec regret, je dirai que je doute qu'une formule magique ou un modèle permette de résoudre la question cruciale dans la plupart des cas, mais les employeurs pourraient tenir compte de certains facteurs avant de conférer un avantage à un employé si la question de l'imposition les préoccupe.

1. L'avantage est-il automatiquement conféré dès qu'un rang donné a été atteint ou conformément à une obligation prévue dans une entente quelconque, indépendamment de la nature des fonctions exercées?

2. S'il existe des critères aux fins de l'octroi d'un droit, en particulier des critères liés à la sécurité, ces critères ont-ils été examinés à l'égard d'employés occupant des postes précis ou faisant partie de certaines catégories, de certains services ou de certaines unités fonctionnelles?

3. S'il faut un véhicule dans le cadre de l'emploi, cette exigence est-elle mentionnée dans la description de travail et si la question de l'utilisation du véhicule se pose par la suite, existe-t-il une politique à cet égard?

4. S'il arrive à certains moments de l'année qu'un avantage profite principalement à l'employeur, alors que ce n'est pas le cas à d'autres moments, de quelle façon identifie-t-on ces périodes et de quelle façon les détails relatifs aux circonstances pertinentes sont-ils consignés?

¹ *Adler c. Sa Majesté la Reine* 2007 CCI 272.

5. Une analyse des coûts a-t-elle été effectuée dans le cadre d'un examen comparatif, selon une norme raisonnable, lorsqu'il s'agit de déterminer si c'est principalement l'employeur qui tire parti de l'octroi de l'avantage?
6. Existe-t-il une méthode d'examen permettant de déterminer si un changement important de circonstances a invalidé les raisons initiales pour lesquelles l'avantage a été conféré?
7. Au lieu de fournir une place de stationnement sur une base individuelle, a-t-on envisagé un stationnement de groupe, un certain nombre de places pouvant au besoin être utilisées par différents employés à des fins commerciales précises? ».

En l'espèce, nous constatons qu'en vertu du contrat de travail soumis, l'utilisation d'un véhicule n'est pas une condition d'emploi pour les salariés de l'Entreprise. Le fait que l'employeur fournisse un espace de stationnement à un salarié ne fait pas en sorte que la disponibilité du véhicule devient une condition d'emploi. De plus, il s'agit d'un avantage monétaire important pour un salarié, puisque ce dernier n'a pas à déboursier de montant pour l'espace de stationnement.

Par ailleurs, comme dans l'affaire *Laurent*², il s'agit d'un avantage octroyé aux personnes en situation de direction par opposition aux autres salariés, démontrant ainsi qu'il s'agit d'un avantage lié au rang occupé dans l'Entreprise plus qu'à la nature des fonctions.

Le seul bénéficiaire qui nous a été soumis en faveur de l'Entreprise est qu'elle profite du fait que chaque salarié tienne son véhicule disponible pour des déplacements, lesquels ne sont effectués qu'occasionnellement.

À la lumière de l'ensemble des faits soumis, nous sommes d'avis que le stationnement profite plus aux salariés qu'à l'Entreprise.

- *Stationnement sans place garantie*

L'ARC considère qu'aucun montant ne doit être ajouté dans le calcul du revenu d'un salarié lorsqu'un stationnement sans place garantie lui est fourni. Un stationnement sans place garantie est un endroit où il y a moins de places de stationnement que de salariés qui désirent obtenir une place. L'accès à une place est aléatoire et incertain.

Dans la situation présentée, nous sommes d'avis qu'il ne s'agit pas d'un stationnement sans place garantie.

- *Montant de l'avantage*

Dans le contexte où un salarié utilise l'espace de stationnement moins de trois jours par semaine à des fins professionnelles, mais qu'il l'utilise occasionnellement en raison de déplacements effectués dans le cadre de son emploi, l'ARC accepte de diminuer l'avantage de façon proportionnelle.

² *Laurent c. Agence du revenu du Québec* 2015 QCCQ 11781 (CanLII). Au Québec, l'article 37 de la Loi sur les impôts (RLRQ, c. I-3) est harmonisé avec l'alinéa 6(1)a) de la LIR.

Par exemple, si le salarié utilise son véhicule dans l'exercice de ses fonctions une journée par semaine de travail, la valeur du stationnement peut être réduite de 20 %, puisqu'il a besoin d'un espace de stationnement pour des fins professionnelles 20 % du temps.

Il est important pour l'Entreprise de conserver des livres et registres détaillés afin de justifier le montant de l'avantage attribué à chaque salarié.

- *Restriction des CTI - Article 170 de la LTA*

L'alinéa 170(1)b) de la LTA prévoit que le calcul du CTI d'un inscrit n'inclut pas de montant au titre de la taxe payable par celui-ci relativement à un bien ou à un service acquis exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle (appelé « avantage ») d'un particulier qui est le salarié de l'inscrit. Cette restriction ne s'applique pas lorsqu'aucun montant n'étant payable par le particulier pour l'avantage, aucun montant n'est inclus dans le calcul de son revenu pour l'application de l'article 6 de la LIR.

Ainsi, dans le cas où la fourniture d'un stationnement par l'Entreprise constitue un avantage imposable en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la LIR, et qu'elle est effectuée exclusivement, soit à 90 % ou plus, pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un salarié, la demande de CTI à l'égard du stationnement est restreinte par l'alinéa 170(1)b) de la LTA.

- *Paiement de la taxe à l'égard de l'avantage imposable aux salariés - Article 173 de la LTA*

Dans le cas où le CTI n'est pas restreint en vertu de l'article 170 de la LTA, mais qu'il y a tout de même un avantage en vertu de la LIR, il y a lieu de considérer l'application de l'article 173 de la LTA.

En vertu de cet article, dans le cas où un inscrit effectue la fourniture d'un bien ou d'un service, sauf une fourniture exonérée ou détaxée, au profit d'un particulier et qu'un montant relatif à la fourniture est à inclure, notamment en application de l'alinéa 6(1)a) de la LIR, dans le calcul du revenu du particulier pour son année d'imposition, certaines présomptions s'appliquent.

À cet égard, en vertu de l'alinéa 173(1)c) de la LTA, l'inscrit est réputé utiliser le bien dans le cadre de ses activités commerciales lorsqu'il prend des mesures en vue de le livrer au particulier et, dans la mesure où l'inscrit a acquis le bien pour effectuer cette fourniture, il est réputé l'avoir ainsi acquis pour utilisation dans le cadre de ses activités commerciales.

De plus, un inscrit qui octroie un avantage à ses salariés doit inclure, dans le calcul de sa taxe nette pour la période de déclaration qui comprend le dernier jour de février de l'année qui suit celle où l'avantage a été accordé, un montant équivalant à une fraction du montant de l'avantage de chacun des salariés visés.

Ainsi, dans le cas où un stationnement n'est pas acquis exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un salarié, l'Entreprise peut généralement demander un CTI à l'égard du stationnement, dans la mesure où toutes les conditions pour ce faire sont remplies.

L'Entreprise doit ensuite inclure un montant dans le calcul de sa taxe nette à l'égard de cette fourniture de stationnement pour la période de déclaration qui comprend le dernier jour de février de l'année qui suit celle où l'avantage a été accordé.

Selon les termes de l'article 173 de la LTA, les présomptions s'appliquent si un montant est à inclure dans le calcul du revenu du particulier. Il n'est pas nécessaire qu'un montant soit effectivement inclus dans le calcul du revenu du particulier pour que les présomptions de l'article 173 de la LTA s'appliquent.

Dans le cas où le CTI est restreint en vertu de l'article 170 de la LTA, car la fourniture du stationnement est effectuée exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un salarié, l'Entreprise n'a pas à inclure de montant dans le calcul de sa taxe nette en vertu de l'article 173 de la LTA.

Stationnement fourni à un associé de l'Entreprise

Pour un espace de stationnement fourni à un associé de l'Entreprise, la détermination du principal bénéficiaire est également une question qui doit être examinée à la lumière des circonstances propres à chaque cas. Les principes généraux formulés à cet égard pour les salariés sont aussi applicables aux associés.

Selon l'alinéa 170(1)c) de la LTA, le calcul du CTI d'un inscrit n'inclut pas de montant au titre de la taxe payable par celui-ci relativement à un bien fourni par bail, licence ou accord semblable principalement pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un particulier qui est l'associé d'une société de personnes.

Ainsi, dans le cas où la fourniture d'un espace de stationnement par l'Entreprise est effectuée principalement, soit à plus de 50 %, pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un associé, la demande de CTI à l'égard du stationnement est restreinte en raison de l'alinéa 170(1)c) de la LTA.

Lorsque l'Entreprise ne peut pas demander de CTI en raison de l'article 170 de la LTA, elle n'a pas à inclure de montant au titre du stationnement dans le calcul de sa taxe nette en vertu de l'article 173 de la LTA.

Dans tous les cas, l'Entreprise n'a pas à inclure de montant en vertu de l'article 173 de la LTA dans le calcul de sa taxe nette lorsque l'associé qui bénéficie du stationnement n'a pas à inclure de montant dans le calcul de son revenu en vertu des alinéas 6(1)(a), (e), (k) ou (l), ou du paragraphe 15(1) de la LIR.

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.
