



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative aux taxes spécifiques

DATE : Le 31 octobre 2019

OBJET : **Interprétation relative à la TVQ**
Application de l'article 402.12 de la LTVQ - Véhicule
acquis par suite de l'exercice d'une option d'achat
prévue au contrat de location du véhicule
N/Réf. : 19-045087-001

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à l'égard d'un véhicule automobile neuf acquis par suite de l'exercice du droit prévu à cet effet au contrat de location de ce véhicule, puis expédié hors du Québec.

Exposé des faits

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

1. Dans un premier temps, un véhicule automobile est loué à long terme d'un concessionnaire d'automobiles par l'intermédiaire d'un mandataire non inscrit qui agit pour le compte d'un exportateur. Le contrat de location comporte une clause d'option d'achat. L'immatriculation du véhicule loué est celle d'un véhicule remisé.
2. Puis, le véhicule et le contrat de location sont cédés à une société de financement.
3. La TVQ est perçue par le locateur (la société de financement) sur le loyer versé pour la location du véhicule. Cette TVQ n'est pas visée par la présente demande d'interprétation.
4. Puis le mandataire, toujours pour le compte du mandant, acquiert le véhicule par suite de l'exercice de l'option d'achat prévue au contrat de location.
5. La TVQ est payée au fournisseur (la société de financement) à l'égard de la fourniture par vente du véhicule.
6. Le mandant expédie le véhicule hors du Québec.

Interprétation demandée

En résumé, il s'agit de déterminer si le mandant (l'exportateur) peut demander le remboursement de la TVQ payée à l'égard du véhicule automobile qu'il a acquis par suite de l'exercice de l'option d'achat prévue à son contrat de location, en application de l'article 402.12 de la LTVQ.

Plus précisément, il nous est demandé de répondre aux interrogations suivantes :

1. Quelles preuves sont exigées pour démontrer l'existence d'un mandat entre la personne qui a droit au remboursement de la TVQ (exportateur) et l'acheteur (mandataire)?
2. À l'égard de la condition à l'effet que seuls le mandataire, la personne qui a droit au remboursement et le fournisseur du véhicule peuvent avoir immatriculé le véhicule à leur nom, est-il juste de considérer la société de financement comme étant le fournisseur du véhicule?
3. À l'égard de la condition relative à l'immatriculation du véhicule automobile qui doit avoir été annulée dans les 15 jours suivant sa « délivrance » au mandataire, le moment de la « délivrance du véhicule » correspond-il au moment de l'immatriculation du véhicule ou à celui de la perception des taxes lors de l'acquisition par vente du véhicule?

Interprétation donnée

Cadre législatif et réglementaire

L'article 1 de la LTVQ nous fournit les définitions suivantes des expressions « véhicule automobile » et « vente au détail » :

« véhicule automobile » signifie un véhicule routier automoteur d'une masse nette de moins de 4 000 kg, muni d'au moins quatre roues et conçu essentiellement pour le transport sur la route de personnes ou de biens;

« vente au détail » d'un véhicule automobile signifie [au 2° par.] la vente d'un véhicule automobile neuf à une personne qui le reçoit afin de le fournir à nouveau par vente, autrement que par donation, et qui l'acquiert par l'intermédiaire d'un mandataire dans le but de l'expédier hors du Québec.

Suivant l'application des articles 199 et 199.0.1 de la LTVQ, aucun montant ne peut être réclamé au titre d'un remboursement de la taxe sur les intrants (RTI) à l'égard d'un véhicule automobile qu'une personne reçoit afin de le fournir à nouveau par vente, autrement que par donation, et qui l'acquiert par l'intermédiaire d'un mandataire dans le but de l'expédier hors du Québec (vente au détail visée au paragraphe 2° de la définition de l'expression « vente au détail » prévue à l'article 1 de la LTVQ).

L'article 402.12 de la LTVQ prévoit qu'une personne a droit au remboursement de la taxe qu'elle a payée à l'égard de la fourniture par vente au détail d'un véhicule automobile neuf, qu'elle acquiert par l'intermédiaire d'un mandataire qui n'est pas inscrit au fichier de la TVQ, si elle expédie ce véhicule hors du Québec dans un délai raisonnable suivant sa délivrance et si elle remplit les conditions et les modalités énumérées à l'article 402.12R1 du Règlement sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1, r. 2) [ci-après RTVQ].

Finalement, la personne qui effectue la fourniture par vente au détail d'un véhicule automobile, par suite de l'exercice par l'acquéreur d'un droit d'acquérir celui-ci qui lui est conféré en vertu du contrat de location du véhicule, doit percevoir la TVQ payable par l'acquéreur à l'égard de cette fourniture, conformément à l'article 422 de la LTVQ.

Analyse

Quelques remarques préliminaires s'imposent avant de répondre aux questions qui nous sont soumises.

- Véhicule neuf

L'expression « véhicule neuf » n'a pas été définie aux fins de l'application de la LTVQ. Il faut donc s'en remettre au sens commun de cette expression. Par contre, quelques causes portant sur le sujet de l'application du remboursement de la TVQ accordé à l'égard d'un véhicule hybride prescrit neuf fournissent des indications à cet égard¹.

En l'espèce, le véhicule loué n'ayant jamais été immatriculé autrement que pour remisage, nous sommes d'avis qu'il pourrait être considéré lors de l'exercice de l'option d'achat prévue à son contrat de location comme un « véhicule neuf » s'il n'a pas, ou presque pas, encore servi à ce moment. Ce serait le cas, par exemple, s'il n'a été utilisé que pour sa livraison ou sa mise au point par le commerçant, le fabricant ou leurs représentants.

La personne qui demande le remboursement de la TVQ payée lors de l'achat du véhicule en vertu de l'article 402.12 de la LTVQ devra être en mesure de faire la preuve qu'il s'agit d'un véhicule neuf (par exemple, au moyen de l'immatriculation du véhicule permettant uniquement son remisage et de son odomètre indiquant un bas kilométrage).

- Fourniture par vente au détail d'un véhicule automobile

Même si le véhicule est acquis uniquement afin d'être fourni de nouveau par vente, il est réputé acquis par fourniture par vente au détail.

¹ *Daigneault c. Agence du revenu du Québec*, 2011 QCCQ 11037 (CanLII); *Blais c. Agence du revenu du Québec*, 2011 QCCQ 11036 (CanLII); *Légaré c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, 2010 QCCQ 4374 (CanLII); *Drolet c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2010 QCCQ 345 (CanLII)].

En effet, la fourniture par vente du véhicule effectuée par suite de l'exercice de l'option d'achat est réputée dans le cas sous étude être une « vente au détail » aux fins de la LTVQ par l'application du paragraphe 2° de la définition de l'expression « vente au détail » d'un véhicule automobile prévue à l'article 1 de la LTVQ.

Aussi, comme précisé dans le jugement rendu par la Cour d'appel dans la cause *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. 3199959 Canada inc.*², la TVQ est payable à l'égard de cette fourniture par vente au détail.

Toutefois, la TVQ ainsi payable ne peut être remboursée par le mécanisme du RTI en vertu des articles 199 et 199.0.1 de la LTVQ³.

Ce n'est qu'en application de l'article 402.12 de la LTVQ que la TVQ payée à l'égard de la fourniture par vente au détail en l'espèce peut être remboursée.

- Remboursement en vertu de l'article 402.12 de la LTVQ

Pour bénéficier du remboursement de l'article 402.12 de la LTVQ, il faut non seulement que le véhicule automobile neuf ait été acquis par vente au détail, mais aussi que cette fourniture ait été réalisée par l'intermédiaire d'un mandataire non inscrit et que le véhicule ait été expédié hors du Québec dans un délai raisonnable suivant sa délivrance. Nous comprenons que ces deux dernières conditions sont bien réalisées en l'espèce. Il faut également que soient remplies les conditions et modalités prescrites, lesquelles se retrouvent à l'article 402.12R1 du RTVQ.

Pour répondre aux questions qui nous sont soumises, il faut particulièrement s'intéresser aux paragraphes 1°, 3°, 4° et 5° de l'article 402.12R1 du RTVQ qui prévoient que :

« 1° la personne qui a droit au remboursement doit produire une déclaration signée par le mandataire indiquant qu'il a agi au nom de celle-ci pour l'acquisition du véhicule automobile; » ;

« 3° outre les personnes mentionnées au paragraphe 2 [le mandataire et la personne qui a droit au remboursement], seul le fournisseur peut avoir immatriculé à son nom le véhicule avant son expédition hors du Québec; » ;

« 4° l'immatriculation du véhicule automobile doit avoir été annulée dans les 15 jours suivant sa délivrance au mandataire; » ;

« 5° avant son expédition hors du Québec, le véhicule automobile ne peut faire l'objet d'une autre fourniture que celle intervenue entre le fournisseur, le mandataire et la personne qui a droit au remboursement; ».

D'abord, en réponse à une première question que nous soumet l'exportateur, on peut préciser que l'exigence du paragraphe 1° sera à première vue remplie, comme

² (2007) QCCA 1153 (CanLII) - voir paragraphes 20 à 31.

³ En effet, le paragraphe 1° de cet article 199.0.1 précise « cependant, la taxe payée par la personne à l'égard d'une vente au détail visée au paragraphe 2° de la définition de l'expression « vente au détail » prévue à l'article 1 est réputée égale à zéro ».

mentionné au formulaire intitulé *Demande de remboursement concernant les véhicules automobiles neufs expédiés hors du Québec* (Formulaire VD-403.E), si le mandataire signe la déclaration confirmant qu'il a agi au nom du demandeur pour l'acquisition du véhicule faisant l'objet de la demande de remboursement.

Les autres documents (contrat, preuve de paiement, etc.) démontrant que le mandataire non inscrit a agi pour le compte de l'exportateur pour la location et l'achat du véhicule doivent toutefois être conservés par l'exportateur pendant six années suivant l'année de l'achat du véhicule aux fins d'une vérification ultérieure éventuelle par Revenu Québec.

Ensuite, nos conclusions concernant le respect de la condition prévue au paragraphe 5° de l'article 402.12R1 du RTVQ sont telles qu'il devient inutile de répondre à la question de l'exportateur relative au moment de la délivrance du véhicule en lien avec sa fourniture par vente à l'exportateur.

À vrai dire, nous sommes d'avis que la condition à l'effet que le véhicule automobile ne peut faire l'objet d'une autre fourniture que celle intervenue entre le fournisseur, le mandataire et la personne qui a droit au remboursement n'est pas respectée en l'espèce.

En effet, bien que nous sommes conscients que le véhicule fera toujours l'objet d'au moins une fourniture à part celle intervenue entre le concessionnaire, le mandataire et la personne qui a droit au remboursement, soit la fourniture du véhicule par son fabricant au concessionnaire, nous sommes d'avis que la condition prévue au paragraphe 5° de l'article 402.12R1 du RTVQ doit avoir comme point de départ la fourniture par vente au détail du véhicule automobile neuf effectuée par le concessionnaire.

L'interprétation de cette condition doit être compatible avec l'économie de la LTVQ et des objectifs qui la sous-tendent, le tout en accord avec la règle moderne d'interprétation des lois.

À ce sujet, Pierre-André Coté⁴, dans son ouvrage *Interprétation des lois*, explique ce qui suit concernant l'interprétation des lois fiscales :

« Bien que les remarques de E.A. Driedger dans son ouvrage *Construction of Statutes* ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève :

« Aujourd'hui, il n'y a qu'un seul principe ou solution : il faut lire les termes de la loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur ». » (Notes omises)

⁴ Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, 4^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2009, p. 567, par. 1751 et p. 569, par. 1756.

D'ailleurs, il est clair que suivant la politique fiscale⁵, le véhicule automobile à l'égard duquel le remboursement de la TVQ est demandé en vertu de l'article 402.12 de la LTVQ doit avoir été acquis d'un concessionnaire d'automobiles, que son lieu d'affaires soit situé au Québec ou ailleurs, avant d'être expédié hors du Québec. D'autant plus qu'il est généralement reconnu qu'il faut s'adresser à un concessionnaire d'automobiles pour se procurer un véhicule neuf au Québec.

Conséquemment, la fourniture par vente du véhicule automobile réalisée par suite de l'exercice de l'option d'achat prévue au contrat de location du véhicule constitue une autre fourniture que celle intervenue entre le concessionnaire d'automobiles (le fournisseur), le mandataire et la personne qui a droit au remboursement (l'exportateur), soit la fourniture par location du véhicule.

En réalité, le véhicule, en l'espèce, a été fourni une première fois par fourniture par location par le concessionnaire à l'exportateur, puis le véhicule a été vendu par le concessionnaire à la société de financement à qui a été cédé le contrat de location de ce véhicule. Finalement, le véhicule a été fourni par vente par la société de financement à l'exportateur qui l'a expédié hors Québec.

Aussi, comme la condition prévue au paragraphe 5° de l'article 402.12R1 du RTVQ n'est pas remplie, nous sommes d'avis que l'exportateur ne peut obtenir le remboursement en vertu de l'article 402.12 de la LTVQ de la TVQ payée lors de l'achat, par l'entremise d'un mandataire non inscrit, du véhicule neuf par suite de l'exercice de l'option d'achat prévue au contrat de location de ce véhicule.

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

⁵ Ministère des Finances du Québec, Bulletin d'information 99-1, « Bonification du régime d'imposition simplifié et autres mesures fiscales », 30 juin 1999, page 57 et Ministère des Finances du Québec, Bulletin d'information 2001-13, « Bonification de la politique fiscale en matière d'avantages sociaux accordés aux employés, instauration d'un crédit d'impôt remboursable pour le rajeunissement du parc des véhicules-taxis et autres mesures fiscales », 20 décembre 2001, page 49 et le Formulaire VD-403.E.