



DESTINÉE À : *****

EXPÉDIÉE PAR : *****

DATE : Le 23 mai 2023

OBJET : **Interprétation relative à la TPS/TVH et à la TVQ
Acquisition d'un fonds de terre et construction d'un
immeuble d'habitation sur une partie de ce fonds
N/Réf. : 22-059991-001**

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) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] relativement à l'acquisition d'un fonds de terre et à la construction d'un immeuble d'habitation sur une partie de ce fonds.

Exposé des faits

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

1. En ***** 20X1, Particulier A, Particulier B et Particulier C (collectivement désignés « Particuliers ») ont acquis en parts égales un fonds de terre (Immeuble).
2. Particuliers ont payé la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) et la taxe de vente du Québec (TVQ) lors de l'acquisition de l'Immeuble.
3. Particuliers ne sont pas inscrits aux fichiers de la TPS/TVH et de la TVQ.
4. Particulier A et Particulier B sont des conjoints, mais ils ne sont pas liés à Particulier C.
5. Particulier A et Particulier B sont les associés d'une société en nom collectif (SENC).
6. La SENC est inscrite aux fichiers de la TPS/TVH et de la TVQ.
7. L'intention des Particuliers est de fournir par bail 99 % de l'Immeuble à SENC afin que celle-ci exploite l'Immeuble à des fins commerciales et un bail à cet effet est signé en ***** 20X4.
8. Concernant le 1 % restant de l'Immeuble, Particulier A et Particulier B désirent y construire un immeuble d'habitation qui leur servira de résidence habituelle.
9. En ***** 20X2, Particuliers s'inscrivent individuellement aux fichiers de la TPS/TVH et de la TVQ.

10. Particulier C loue à titre gratuit, à Particulier A et à Particulier B, sa quote-part relative à la partie de l'Immeuble où sera construit l'immeuble d'habitation (1 %) et renonce implicitement à son droit d'accession.
11. En **** 20X3, Particulier A et Particulier B débutent les travaux de construction de l'immeuble d'habitation.
12. Tous les coûts de construction relatifs à l'immeuble d'habitation sont engagés par Particulier A et Particulier B.
13. L'Immeuble n'a pas fait l'objet d'une subdivision afin de pouvoir y construire l'immeuble d'habitation.

Interprétation demandée

Quelles sont les conséquences fiscales du projet des Particuliers?

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)/Taxe de vente harmonisée (TVH)

Inscription des Particuliers au fichier de la TPS/TVH

Particuliers n'étant pas inscrits au fichier de la TPS/TVH lors de l'acquisition du fonds de terre, aucun crédit de taxe sur les intrants (CTI) ne pouvait être demandé à ce moment. Toutefois, le paragraphe 171(1) de la LTA stipule que la personne qui était un petit fournisseur et qui devient un inscrit est réputée, aux fins du calcul de son CTI, avoir reçu une fourniture par vente de chacun des biens qu'elle détenait immédiatement avant ce moment, pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales, et avoir payé la taxe relative à la fourniture, égale à la teneur en taxe du bien à ce moment.

L'application des règles prévues au paragraphe 171(1) de la LTA entraîne l'application du paragraphe 136(2) de la LTA. En vertu de ce dernier paragraphe, lorsque la fourniture d'un immeuble comprend deux catégories de biens, soit un fonds de terre dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'il fasse partie d'un immeuble d'habitation¹ et un immeuble autre qu'un immeuble d'habitation, les biens de chaque catégorie sont réputés être des biens distincts et faire l'objet de fournitures distinctes.

Ainsi, au moment de leur inscription, en raison de l'application combinée de l'alinéa 171(1)a) de la LTA et du paragraphe 136(2) de la LTA, Particuliers sont réputés avoir reçu la fourniture par vente de deux biens distincts, soit un immeuble autre qu'un immeuble d'habitation (Fonds autre que résidentiel)² ainsi qu'un fonds de terre dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'il fasse partie d'un immeuble d'habitation (Fonds résidentiel)³.

¹ En vertu du sous-alinéa 136(2)a)(ii) de la LTA.

² Fonds de terre fourni par bail à la SENC (99 % de l'Immeuble).

³ Fonds de terre sur lequel Particulier A et Particulier B désirent construire un immeuble d'habitation (1 % de l'Immeuble).

Fonds autre que résidentiel

En vertu du paragraphe 221(1) de la LTA, Particuliers doivent percevoir la TPS/TVH lors de la fourniture par bail du Fonds autre que résidentiel à SENC.

Par ailleurs, suivant leur inscription, Particuliers peuvent demander un CTI pour la taxe réputée avoir été payée en vertu du paragraphe 171(1) de la LTA à l'égard du Fonds autre que résidentiel, car ce Fonds était détenu dans le cadre de leurs activités commerciales avant leur inscription au fichier de la TPS/TVH.

Enfin, puisque le Fonds autre que résidentiel est utilisé exclusivement dans le cadre d'activités commerciales, Particuliers peuvent réclamer un CTI pour la totalité de la TPS/TVH payée en regard des biens et des services acquis dans le cadre des activités commerciales relatives au Fonds autre que résidentiel⁴.

Fonds résidentiel

Particulier C effectue la fourniture par bail de sa quote-part dans le Fonds résidentiel en faveur de Particulier A et de Particulier B. En vertu du sous-alinéa 7a)(i) de la partie I de l'annexe V de la LTA, cette fourniture est exonérée. Ainsi, Particulier C n'est pas tenu de percevoir la TPS/TVH relativement à cette fourniture.

Le paragraphe 190(3) de la LTA prévoit des règles de fourniture à soi-même lorsqu'une personne fournit par bail, licence ou accord semblable un fonds sur lequel elle a un droit et qui transfère la possession du fonds à l'acquéreur aux termes de l'accord, alors que les conditions suivantes sont réunies :

- a) la fourniture constitue une fourniture exonérée visée à l'article 6.1 ou à l'alinéa 7a) de la partie I de l'annexe V de la LTA;
- b) la dernière utilisation du fonds par la personne avant le moment du transfert a eu lieu en dehors du cadre d'un accord portant sur une fourniture exonérée visée à l'article 6.1 ou à l'alinéa 7a) de la partie I de l'annexe V de la LTA;
- c) la personne n'est pas réputée par les paragraphes 200(2), 206(4) ou 207(1) de la LTA avoir fourni le fonds au moment du transfert ou immédiatement avant;
- d) l'acquéreur n'acquiert pas la possession du fonds pour y construire un immeuble d'habitation dans le cadre d'une activité commerciale ni pour en effectuer une fourniture exonérée visée à l'article 6.1 de la partie I de l'annexe V de la LTA.

En l'espèce, puisque l'ensemble de ces conditions sont remplies, les règles de fourniture à soi-même énoncées au paragraphe 190(3) de la LTA trouvent application.

Ainsi, Particulier C est réputé avoir effectué, immédiatement avant le moment du transfert de la possession de sa quote-part dans le Fonds résidentiel en faveur de Particulier A et de Particulier B, une fourniture taxable par vente du Fonds résidentiel et avoir perçu, à ce moment et relativement à la fourniture, la taxe calculée sur la juste valeur marchande totale du fonds à ce moment.

⁴ Paragr. 169(1) de la LTA.

De plus, Particulier C peut réclamer un CTI à l'égard de la taxe réputée avoir été payée sur le Fonds résidentiel en vertu du paragraphe 171(1) de la LTA, puisque ce fonds était détenu dans le cadre de ses activités commerciales avant son inscription au fichier de la TPS/TVH.

Toutefois, une fois que les règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 190(3) de la LTA auront trouvé application, aucun CTI ne pourra être demandé par Particulier C, et ce, considérant qu'il utilisera sa quote-part dans le Fonds résidentiel en dehors du cadre de ses activités commerciales.

Construction d'un immeuble d'habitation

Lorsqu'un constructeur construit ou rénove en grande partie un immeuble d'habitation et qu'il occupe lui-même l'immeuble à titre résidentiel, les règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 191(1) de la LTA peuvent trouver application. Afin d'établir si ces règles s'appliquent, il faut notamment déterminer si Particuliers se qualifient de constructeur.

Le paragraphe 123(1) de la LTA définit le terme « constructeur » comme étant notamment la personne qui réalise, elle-même ou par un intermédiaire, la construction d'un immeuble d'habitation à un moment où elle a un droit sur l'immeuble sur lequel l'immeuble d'habitation est situé. Toutefois, n'est pas « constructeur » le particulier qui, en dehors du cadre d'une entreprise, d'un projet à risques ou d'une affaire de caractère commercial, construit ou fait construire l'immeuble d'habitation.

En l'espèce, puisque Particulier A et Particulier B construisent un immeuble d'habitation en dehors d'une entreprise, d'un projet à risques ou d'une affaire de caractère commercial, ces derniers ne se qualifient pas de « constructeurs ». Il en est de même pour Particulier C, considérant qu'il ne sera pas propriétaire de l'immeuble d'habitation, et ce, en raison de sa renonciation à son droit d'accession.

Par conséquent, les règles de fourniture à soi-même énoncées au paragraphe 191(1) de la LTA ne sont pas applicables selon les faits soumis.

Enfin, Particulier A et Particulier B ne peuvent pas demander de CTI pour les coûts de construction relatifs à l'immeuble d'habitation, puisqu'il est construit en dehors du cadre de leurs activités commerciales.

Remboursements

Le paragraphe 256(2) de la LTA permet à un particulier d'obtenir le remboursement d'une partie de la TPS/TVH qu'il a payé lors de la construction d'un immeuble d'habitation. Dans la mesure où les conditions prévues à ce paragraphe sont remplies, Particulier A ou Particulier B pourra demander ce remboursement⁵. Le cas échéant, Particulier A ou Particulier B devra présenter une seule demande de remboursement, conformément au paragraphe 262(2) de la LTA.

⁵ Puisque plusieurs particuliers (Particulier A et Particulier B) construisent l'immeuble d'habitation, les règles prévues au paragraphe 262(3) de la LTA doivent être considérées.

Enfin, en vertu de l'alinéa 256(3)a) de la LTA, le remboursement sera versé si Particulier A ou Particulier B en fait la demande au plus tard le jour qui suit de deux ans le premier en date des jours suivants :

- (i) le jour qui suit de deux ans le jour où l'immeuble d'habitation est occupé pour la première fois par Particulier A ou Particulier B ou par l'un de ses proches;
- (ii) le jour où la construction de l'immeuble d'habitation est achevée en grande partie.

De plus, à l'égard de la taxe réputée avoir été payée en vertu des règles de fourniture à soi-même prévues au paragraphe 190(3) de la LTA, Particulier C pourra demander un remboursement partiel prévu au paragraphe 256.2(6) de la LTA, si les conditions qui y sont énoncées sont remplies. Ce remboursement doit être demandé dans les deux ans suivant la fin du mois où la taxe est réputée avoir été payée par Particulier C en vertu du paragraphe 190(3) de la LTA⁶.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS/TVH 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/TVH.

Soulignons toutefois qu'aux fins de la TVQ, les modalités de remboursement prévues aux articles 370.9, 370.10, 378.12 et 378.13 de la LTVQ diffèrent quant au montant du plafond de TVQ remboursée.

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

⁶ Paragr. 256.2(7) de la LTA.