



Québec, le 21 mars 2024

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH
Interprétation relative à la TVQ
Reconstruction d'un immeuble incendié -
Changement d'usage
N/Réf. : 22-060654-002**

Bonjour,

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] à l'égard d'un projet de construction d'un immeuble à la suite d'un incendie.

Exposé des faits

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

1. Une société (Société) inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS) / taxe de vente harmonisée (TVH) et de la taxe de vente du Québec (TVQ), a acquis un immeuble mixte (Immeuble 1) situé au Québec.
2. Avant qu'un incendie ne détruise complètement l'Immeuble 1, il était utilisé en parts égales dans le cadre des activités exonérées de Société (Immeuble 1A) et dans le cadre de ses activités commerciales (Immeuble 1B).
3. L'Immeuble 1A se qualifiait d'immeuble d'habitation.
4. Après l'incendie, Société a décidé de construire un nouvel immeuble, selon une configuration différente.
5. Afin de réaliser ce projet de construction, Société a acquis un autre immeuble contigu à l'Immeuble 1 (Immeuble 2).
6. L'Immeuble 2 est un immeuble mixte utilisé en parts égales dans le cadre des activités commerciales des vendeurs et dans le cadre de leurs activités exonérées.
7. La partie de l'Immeuble 2 utilisée dans le cadre des activités exonérées se qualifie d'immeuble d'habitation.

8. Lors de l'achat de l'Immeuble 2, Société a payé la TPS/TVH et la TVQ uniquement sur la partie commerciale puisque l'autre partie, qui se qualifie d'immeuble d'habitation, constituait une fourniture exonérée.
9. À ce jour, Société n'a pas réclamé de crédit de taxe sur les intrants (CTI) ni de remboursement de la taxe sur les intrants (RTI) relativement à la TPS/TVH et à la TVQ payées lors de l'acquisition de l'Immeuble 2.
10. Société projette de détruire le bâtiment érigé sur l'Immeuble 2 ainsi que les fondations restantes de l'Immeuble 1 et de fusionner le lot de l'Immeuble 2 avec celui de l'Immeuble 1 afin d'y construire un bâtiment (Nouvel immeuble) qui comprendra une partie qui se qualifiera d'immeuble d'habitation à logements multiples et une partie qui constituera un immeuble commercial.
11. Lorsque les travaux de construction seront terminés, Société prévoit utiliser le Nouvel immeuble en partie dans le cadre de ses activités commerciales (5 %) et en partie dans le cadre de ses activités exonérées (95 %).

Interprétation demandée

Vous désirez connaître les règles applicables au projet de construction du Nouvel immeuble à la suite de l'incendie de l'Immeuble 1.

Interprétation donnée

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

La TVH s'applique dans les provinces participantes aux taux suivants : 13 % en Ontario et 15 % au Nouveau-Brunswick, à Terre-Neuve-et-Labrador, en Nouvelle-Écosse et à l'Île-du-Prince-Édouard. La TPS s'applique au taux de 5 % dans le reste du Canada. Les immeubles étant situés au Québec, lorsque la TPS s'applique, le taux est de 5 %.

Nous notons que lors de l'acquisition de l'Immeuble 1 par Société, la présomption prévue au paragraphe 136(2) de la LTA s'est appliquée, réputant ainsi l'Immeuble 1A être un bien distinct de l'Immeuble 1B aux fins de l'application de la partie IX de la LTA.

Changement d'usage - Immeuble 1

D'entrée de jeu, lorsque le feu a détruit l'Immeuble 1, l'Immeuble 1A, soit la partie qui était utilisée dans le cadre des activités exonérées, a cessé de se qualifier d'immeuble d'habitation puisque l'immeuble doit être habitable pour se qualifier d'immeuble d'habitation¹.

¹ La décision *Peter and Marlene Yakabuski v. The Queen*, 2008 CCI 27, rendue en procédure informelle, s'appuie sur la décision *Leowski c. R.*, 96 GTC 3151, rendue également en procédure informelle. Dans *Leowski c. R.*, il a été décidé qu'un terrain laissé vacant après la destruction d'un immeuble d'habitation ne se qualifie pas d'immeuble d'habitation puisqu'il ne contient aucune habitation.

De plus, lorsque Société entame le projet de construction du Nouvel immeuble, elle se qualifie de « constructeur » selon la définition de ce terme prévue au paragraphe 123(1) de la LTA. En effet, Société réalise elle-même ou par l'entremise d'un intermédiaire, la construction d'un immeuble d'habitation à un moment où elle est propriétaire de l'immeuble sur lequel il sera situé. Par ailleurs, selon l'alinéa c) de la définition d'« activité commerciale » prévue au paragraphe 123(1) de la LTA, Société exerce des activités commerciales puisqu'elle construit le Nouvel immeuble afin d'effectuer des fournitures taxables, soit une fourniture à soi-même d'un immeuble d'habitation en vertu du paragraphe 191(3) de la LTA, et des fournitures taxables par bail de la partie commerciale du Nouvel immeuble.

Ainsi, lorsque Société entame son projet de construction du Nouvel immeuble, les règles de changement d'usage prévues au paragraphe 206(2) de la LTA s'appliquent puisqu'elle cesse d'utiliser l'Immeuble 1A dans le cadre de ses activités exonérées pour commencer à l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales². Conséquemment, Société peut réclamer un CTI correspondant à la teneur en taxe de l'Immeuble 1A au moment où elle commence à poser des gestes pour réaliser la construction du Nouvel immeuble.

Aux fins du calcul de la teneur en taxe de l'Immeuble 1A, des précisions s'imposent relativement à l'élément C de la formule $(A - B) \times C$ de la définition de l'expression « teneur en taxe » prévue au paragraphe 123(1) de la LTA. L'élément C est égal à la fraction obtenue par les éléments H/I sauf si cette fraction est supérieure à 1³. L'élément H vise la juste valeur marchande (JVM) du bien au moment donné. Dans le cas soumis, considérant que le bâtiment est détruit à ce moment, seule la JVM du terrain sera considérée. Quant à l'élément I, il correspond à la valeur de la contrepartie du bien lors de la dernière fourniture et à celle des améliorations apportées au bien après ce moment. En l'espèce, l'élément I comprend la valeur de la contrepartie du terrain et du bâtiment, considérant que ce dernier existait lors de la dernière fourniture du bien⁴. Ainsi, en fonction de la variation de la JVM du terrain, il est probable que la fraction prévue aux fins du calcul de la teneur en taxe ne soit pas égale à 1 et, par conséquent, que Société ne puisse récupérer la totalité des taxes payées relatives à l'acquisition et aux améliorations apportées à l'Immeuble 1A.

CTI

Une personne qui est un inscrit a droit à un CTI relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert selon le résultat du calcul prévu au paragraphe 169(1) de la LTA.

Selon l'alinéa c) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA et sous réserve des autres dispositions de la LTA, une personne qui est un inscrit peut, en règle générale, demander un CTI quant à la taxe payable ou payée sans qu'elle soit devenue payable pour un bien ou un service qu'elle acquiert, et ce, en proportion de la consommation, de l'utilisation ou de la fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

² À noter qu'il n'y a pas de changement d'usage concernant l'immeuble d'habitation de l'Immeuble 2, car Société l'a acquis afin de l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales et ne l'a jamais utilisé à d'autres fins.

³ Dans le cas où la fraction est supérieure à 1, l'élément C sera égal à 1.

⁴ Plus précisément, la dernière fourniture correspond au moment où Société a acquis l'Immeuble 1A.

Toutefois, l'alinéa *b*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA prévoit une règle particulière quant au calcul des CTI lorsque le bien ou le service est acquis pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à l'une des immobilisations de la personne qui est un inscrit. Dans une telle situation, la personne pourra demander un CTI selon le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle elle utilisait l'immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition.

○ *Acquisition - Immeuble 2*

L'Immeuble 2 a été acquis par Société afin de réaliser le projet de construction. En vertu de l'alinéa *c*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA, elle pourra réclamer un CTI relativement à la TPS/TVH payée lors de cette acquisition puisque l'Immeuble 2 a été acquis dans le cadre de ses activités commerciales.

○ *Améliorations*

L'Immeuble 1 et l'Immeuble 2 se qualifient d'« immobilisation » selon la définition de ce terme prévue au paragraphe 123(1) de la LTA. Ils seront fusionnés afin de devenir un seul immeuble, lequel sera désigné par un unique numéro cadastral. Ainsi, le Nouvel immeuble issu de la fusion sera une immobilisation de Société.

Considérant que Société est inscrite au fichier de la TPS/TVH et qu'elle acquiert des biens et des services dans le cadre de ses activités commerciales, elle pourra réclamer des CTI relatifs à la destruction du bâtiment de l'Immeuble 2 et des fondations de l'Immeuble 1 ainsi qu'à la construction du nouveau bâtiment. En effet, selon l'alinéa *b*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA, elle pourra réclamer des CTI sur les améliorations apportées au Nouvel immeuble puisque celui-ci est son immobilisation⁵.

Par ailleurs, en vertu du paragraphe 195.1(1) de la LTA, un immeuble d'habitation n'est pas l'immobilisation de son constructeur à un moment donné sauf si, notamment, la construction de l'immeuble d'habitation est presque achevée et qu'au moment où elle l'est ou après, le constructeur est réputé avoir reçu une fourniture taxable de l'immeuble en vertu des règles de fournitures à soi-même prévues à l'article 191 de la LTA.

Ainsi, lorsqu'une partie du Nouvel immeuble se qualifiera d'immeuble d'habitation, le paragraphe 195.1(1) de la LTA s'appliquera et celle-ci sera réputée ne plus être l'immobilisation de Société jusqu'à ce qu'elle soit presque achevée et assujettie aux règles de fourniture à soi-même⁶.

⁵ Les taxes payées relatives aux frais de démolition des bâtiments pourront être réclamées en vertu de l'alinéa *b*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA dans la mesure où elles sont incluses dans le prix de base rajusté de l'immeuble. Dans le cas contraire, elles pourront plutôt être réclamées en vertu de l'alinéa *c*) de cette disposition.

⁶ Une lecture combinée des versions anglaise et française du paragraphe 195.1(1) de la LTA conduit à ce résultat.

Déterminer le moment où un bâtiment ou une partie de bâtiment se qualifie d'immeuble d'habitation est une question de fait. En règle générale, il est possible de considérer un bâtiment ou une partie d'un bâtiment comme étant un immeuble d'habitation lorsque la construction est avancée à un point tel que le bâtiment ou la partie de bâtiment est habitable.

Conséquemment, à partir de ce moment, Société ne pourra plus réclamer des CTI en vertu de l'alinéa *b*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA pour la partie du Nouvel immeuble se qualifiant d'immeuble d'habitation. Par ailleurs, elle pourra réclamer des CTI relatifs aux travaux de construction du Nouvel immeuble en vertu de l'alinéa *c*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA.

À noter que la partie du Nouvel immeuble qui ne se qualifie pas d'immeuble d'habitation continuera d'être l'immobilisation de Société et que cette dernière pourra réclamer les CTI en vertu de l'alinéa *b*) de l'élément B du paragraphe 169(1) de la LTA.

Fourniture à soi-même

En vertu du paragraphe 191(3) de la LTA, Société devra s'autocotiser sur la JVM de l'immeuble d'habitation au dernier en date du jour où les travaux de construction seront achevés en grande partie et du jour où elle transférera la possession ou l'utilisation d'une habitation à un particulier.

À noter que les règles de fourniture à soi-même s'appliquent uniquement sur la partie du bâtiment qui constitue un immeuble d'habitation. Dans le cas soumis, 5 % du bâtiment ne se qualifie pas d'immeuble d'habitation, la valeur de cette partie ne doit donc pas être considérée dans la JVM de l'immeuble d'habitation aux fins des règles de fourniture à soi-même.

Lorsque Société sera assujettie aux règles de fourniture à soi-même, elle détiendra l'immeuble d'habitation dans le cadre de ses activités exonérées. Conséquemment, elle ne pourra plus réclamer de CTI relatif à la construction de l'immeuble d'habitation.

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 memorandum sur la TPS/TVH 1-4 - *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH*, 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/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.

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

Veillez agréer l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative à
l'imposition des taxes