



Québec, le 7 novembre 2024

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH
Interprétation relative à la TVQ
Intention lors de l'acquisition d'un immeuble et
changement d'usage
N/Réf. : 24-067769-001**

Bonjour,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. 1985, ch. E-15) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] à l'égard des fournitures d'un immeuble par bail.

Exposé des faits

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

1. Un particulier (Particulier) est actionnaire unique d'une société de gestion (Société).
2. En ***** 20X1, Société a acquis un logement en copropriété neuf (Condo) situé au Québec.
3. La vente du Condo a été assujettie à la taxe sur les produits et services (TPS)/taxe de vente harmonisée (TVH) et à la taxe de vente du Québec (TVQ).
4. Société, étant inscrite aux fichiers de la TPS/TVH et de la TVQ, a payé les taxes applicables en conformité avec les paragraphes 221(2) et 228(4) de la LTA et les articles 423 et 438 de la LTVQ.
5. Société a acquis le Condo avec l'intention de le fournir en location à des tiers à des fins d'hébergement pour des périodes de 60 jours et plus.
6. Le Condo est offert meublé sur un site Internet de location d'immeuble selon une tarification hebdomadaire. La durée de location minimale est de cinq semaines consécutives.

7. La contrepartie exigée pour la location est supérieure à 20 \$ par jour d'occupation.
8. Société offre uniquement un service de nettoyage à la fin du séjour moyennant certains frais. Aucun autre service n'est offert.
9. Le zonage du secteur dans lequel le Condo est situé ne permet pas les locations temporaires de 31 jours et moins.
10. Après la première année d'exploitation du Condo, Société constate que les baux ou accords semblables aux termes desquels le Condo est fourni prévoient des périodes de possession ou d'utilisation continues de moins de 60 jours.
11. Particulier prévoit louer le Condo pour ses fins personnelles de manière sporadique pour des périodes approximatives d'une semaine à la fois, pour un total d'environ 11 semaines par année.
12. Particulier paiera à Société les mêmes tarifs que ceux qui sont exigés des tiers.
13. Le Condo n'est pas la résidence principale de Particulier ni de quiconque.

Interprétation demandée

Vous désirez savoir si, à la suite de l'acquisition, le Condo se qualifiait d'« immeuble d'habitation » aux fins de la LTA et si les fournitures par bail étaient taxables.

Vous désirez également savoir si Société pouvait réclamer des crédits de taxe sur les intrants (CTI) et des remboursements de la taxe sur les intrants (RTI) à l'égard des taxes payées lors de l'acquisition du Condo.

Finalement, vous vous interrogez sur les conséquences de la constatation que les baux ou accords semblables aux termes desquels le Condo est fourni ne prévoient pas des périodes de possession ou d'utilisation continues de 60 jours ou plus.

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. Le Condo étant situé au Québec, lorsque la TPS s'applique, le taux est de 5 %.

Fournitures du Condo par bail après l'acquisition

Tout acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada doit payer la TPS sur la valeur de la contrepartie de la fourniture en vertu du paragraphe 165(1) de la LTA. En ce qui concerne les immeubles, la LTA prévoit qu'une fourniture taxable vise la réalisation d'une fourniture d'immeuble, sauf s'il s'agit d'une fourniture exonérée¹.

À ce sujet, l'alinéa 6a) de la partie I de l'annexe V de la LTA indique qu'est exonérée la fourniture par bail, licence ou accord semblable d'un immeuble d'habitation ou d'une habitation dans un tel immeuble en vue de son occupation continue à titre résidentiel ou d'hébergement par le même particulier dans le cadre de l'accord pour une durée d'au moins un mois.

Il y a donc lieu de déterminer si le Condo est un immeuble d'habitation au moment de la fourniture par bail. Dans le cas contraire, les fournitures par bail seront taxables².

La définition de l'expression « immeuble d'habitation » est prévue au paragraphe 123(1) de la LTA et énonce qu'un immeuble d'habitation correspond notamment à la partie d'un bâtiment, y compris la proportion des parties communes et des dépendances du bâtiment, et du fonds sous-jacent ou contigu à celui-ci, qui est attribuable à l'habitation et raisonnablement nécessaire à son usage résidentiel, qui constitue :

(i) d'une part, tout ou partie d'une maison jumelée ou en rangée, d'un logement en copropriété ou d'un local semblable qui est, ou est destinée à être, une parcelle séparée ou une autre division d'immeuble sur lequel il y a, ou il est prévu qu'il y ait, un droit de propriété distinct des droits de propriété des autres parties du bâtiment,

(ii) d'autre part, une habitation;

Toutefois, est exclu de cette définition tout ou partie d'un bâtiment qui est un hôtel, un motel, une auberge, une pension ou un gîte semblable, ainsi que le fonds et les dépendances qui y sont attribuables, si le bâtiment n'est pas visé à l'alinéa c) de la définition d'« immeuble d'habitation » et si la totalité ou la presque totalité des baux, licences ou accords semblables, aux termes desquels les habitations dans le bâtiment ou dans la partie de bâtiment sont fournies, prévoient, ou sont censés prévoir, des périodes de possession ou d'utilisation continues de moins de 60 jours.

Cette exclusion s'applique donc lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- 1) Tout ou partie d'un bâtiment est un hôtel, un motel, une auberge, une pension ou un gîte semblable;

¹ Voir à ce sujet la définition de l'expression « activité commerciale » prévue à l'alinéa 123(1)c) de la LTA.

² À noter que la contrepartie étant supérieure à 20 \$ par jour d'occupation, l'exonération prévue à l'alinéa 6b) de la partie I de l'annexe V de la LTA ne s'applique pas.

- 2) Le bâtiment ne sert pas principalement de résidence au particulier, à son ex-époux ou ancien conjoint de fait ou à un particulier lié à celui-ci;
- 3) La totalité ou presque des baux, licences ou accords semblables, aux termes desquels les habitations dans le bâtiment ou dans la partie de bâtiment qui est un hôtel, un motel, une auberge, une pension ou un gîte semblable, prévoient, ou sont censés prévoir, des périodes de possession ou d'utilisation continues de moins de 60 jours.

L'Agence du revenu du Canada (ARC), aux termes de l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-099³, prévoit des lignes directrices afin de déterminer si un bâtiment ou une partie de bâtiment est un hôtel, un motel, une auberge, une pension, ou un gîte semblable. Ces lignes directrices, lesquelles devraient de manière générale être respectées pendant toute l'année, sont les suivantes :

- L'établissement fournit habituellement l'hébergement temporaire et ne constitue pas un lieu de résidence permanent;
- Si la réglementation municipale ou provinciale l'exige, l'établissement a le droit, en vertu d'un permis, d'offrir un lieu d'hébergement provisoire;
- L'établissement est offert à la location au public sur une base temporaire (passagère);
- Le cas échéant, il y a une aire d'inscription commune;
- Les chambres ou les appartements de l'établissement sont meublés par le fournisseur;
- Selon la nature de l'établissement, les services d'entretien ménager sont disponibles, de même que d'autres locaux comme, par exemple, des restaurants, des salles de réunion ou des boutiques.

Par ailleurs, l'intention manifeste d'exploiter les lieux comme un hôtel, une pension ou un établissement de même nature doit être clairement établie.

En l'espèce, Société offre le Condo au public sur une base temporaire. Nous comprenons que le zonage municipal ne permet pas des locations de moins de 31 jours. Toutefois, l'intention de Société n'est pas d'offrir le Condo afin qu'il serve de résidence, mais plutôt d'hébergement passager. Le Condo est entièrement meublé et l'utilisation d'une plateforme de location d'immeuble en ligne fait office de lieu d'inscription commune. De plus, un service d'entretien est offert à la fin de la location. En conséquence, nous sommes d'avis que le Condo se qualifie d'hôtel, motel, auberge, pension ou gîte semblable.

D'autre part, Société étant une société ayant l'intention de louer l'immeuble à des tiers, la deuxième condition est remplie.

³ ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-099, « Le sens des mots et expressions « hôtel », « motel », « auberge », « maison de pension », « résidence », et « tout local analogue », utilisées dans la définition d'un « immeuble d'habitation » et d'une « habitation » », 16 décembre 1993.

Quant à la troisième condition, l'ARC a formulé des lignes directrices dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-053⁴ afin de préciser l'application du critère de la « totalité ou presque » prévue à l'exclusion de la définition d'« immeuble d'habitation » qui se retrouve au paragraphe 123(1) de la LTA. On y indique notamment ce qui suit :

« Étant donné que le critère peut être fondé sur les attentes, il peut être appliqué de façon prospective sur une période raisonnable. Les calculs établis ne devraient normalement pas nécessiter de corrections, à moins que, dans les faits, les activités ne diffèrent grandement de ces suppositions. De plus, l'application prospective du critère peut empêcher que ne surviennent les règles sur le changement d'utilisation lorsque les calculs sont effectués en fonction d'une période précise (p. ex. un an), même si les périodes de logement peuvent changer sur une période de temps en fonction des activités de l'entreprise (p. ex. des résidences saisonnières). »

À noter que l'intention de Société doit être claire, manifeste et raisonnable dans les circonstances. Les gestes posés doivent également confirmer cette intention.

Au regard de ces lignes directrices et des faits soumis, nous comprenons que l'intention au moment d'acquérir le Condo était d'effectuer exclusivement des locations passagères de 60 jours et plus, mais que tous les locataires ont opté pour une période de location inférieure à 60 jours. Nous sommes donc d'avis que dès l'acquisition du Condo et pendant la période raisonnable déterminée par Société, la troisième condition prévue à l'exclusion de la définition de l'expression « immeuble d'habitation » qui se retrouve au paragraphe 123(1) de la LTA n'était pas remplie. Ainsi, le Condo se qualifiait d'immeuble d'habitation dès son acquisition. En effet, l'intention à ce moment était d'effectuer des locations par bail à des fins d'hébergement pour des périodes de 60 jours et plus.

Conséquemment, les fournitures que Société a effectué au cours de la période raisonnable étant des fournitures par bail d'un immeuble d'habitation en vue de l'occupation continue du Condo à titre d'hébergement par des tiers pour une durée d'au moins un mois, elles sont visées par l'exonération prévue à l'alinéa 6a) de la partie I de l'annexe V de la LTA. Toutefois, si Société a effectué une location pour une durée inférieure à un mois au cours de cette période, l'exonération n'était pas applicable et les taxes devaient être perçues par Société sur la fourniture visée.

CTI

Une personne qui est un inscrit a droit à un CTI relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales selon le résultat du calcul prévu au paragraphe 169(1) de la LTA.

La définition de l'expression « activité commerciale » prévue au paragraphe 123(1) de la LTA exclut spécifiquement la fourniture exonérée d'un immeuble. Considérant que les fournitures effectuées par Société étaient des fournitures exonérées, cette dernière a acquis le Condo pour fourniture hors du cadre de ses activités commerciales et elle ne peut donc réclamer de CTI relativement à la TPS payée lors de l'acquisition.

⁴ ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-053, « Application du critère de la totalité ou presque aux immeubles d'habitation », 2 novembre 1992.

Changement d'usage

Après une période raisonnable, Société a constaté que les périodes de location pour lesquelles le Condo est loué sont plus courtes qu'anticipé. Ainsi, à partir de ce moment, la condition exigeant que la totalité ou presque des périodes de location soient de moins de 60 jours est remplie. En conséquence, le Condo ne se qualifie plus d'« immeuble d'habitation » en vertu de cette expression définie au paragraphe 123(1) de la LTA.

Considérant que l'exonération prévue à l'alinéa 6a) de la partie I de l'annexe V de la LTA n'est plus applicable, Société doit donc percevoir la TPS sur les fournitures par bail du Condo, et ce, même pour les baux visant des périodes de location supérieures à un mois.

Également, en conséquence au changement de statut du Condo, les règles de changement d'usage prévues au paragraphe 206(2) de la LTA s'appliquent. En effet, Société cesse d'utiliser le Condo dans le cadre de ses activités exonérées pour commencer à l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales. Société peut donc réclamer un CTI correspondant à la teneur en taxe du Condo au moment où elle commence à l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales, c'est-à-dire lorsqu'elle constate après la période raisonnable que le Condo est uniquement loué pour des périodes de location inférieures à 60 jours.

Fourniture du Condo au particulier

Nous comprenons que Société envisage de louer le Condo à Particulier pour des périodes d'une semaine à quelques reprises dans l'année (environ 11 fois). Considérant que le Condo ne se qualifie plus d'immeuble d'habitation, ces locations seront assujetties à la TPS au même titre que les locations aux tiers.

À noter que le paragraphe 155(1) de la LTA prévoit une règle particulière pour les fournitures taxables effectuées entre personnes ayant un lien de dépendance lorsque la contrepartie de la fourniture est inférieure à la juste valeur marchande. Selon les faits soumis, le montant de contrepartie payé par Particulier sera le même que celui payé par un tiers. Dans ces circonstances, nous sommes d'avis que ce paragraphe ne trouvera pas application.

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