Série des mémorandums sur la TPS/TVH

AVIS DE MODIFICATION : le 16 janvier 2002

19.2.2 Immeubles résidentiels – Locations

Février 1998

Aperçu

Cette section du chapitre 19 examine le statut fiscal de la plupart des genres de locations d'immeubles résidentiels. Les ventes d'immeubles résidentiels sont traitées à la section 19.2.1, *Immeubles résidentiels – Ventes*, et les fournitures réputées sont traitées à la section 19.2.3, *Immeubles résidentiels – Fournitures réputées.*

Avertissement

Les renseignements contenus dans le présent mémorandum ne remplacent pas les dispositions figurant dans la *Loi sur la taxe d'accise* et dans les règlements connexes. Ils vous sont fournis à titre de référence. Comme ils ne traitent peut-être pas des aspects de vos activités particulières, vous pouvez consulter la Loi ou le règlement pertinent ou communiquer avec n'importe quel bureau des décisions de la TPS/TVH de l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour obtenir plus de renseignements. Ces bureaux sont énumérés dans le mémorandum sur la TPS/TVH *Bureaux des décisions de la TPS/TVH de l'Agence du revenu du Canada* (1.2). Pour obtenir un renseignement technique sur la TPS/TVH par téléphone, composez le numéro sans frais 1 800 959-8296.

Si vous vous situez dans la province de Québec, communiquez avec Revenu Québec, en composant le numéro sans frais 1 800 567-4692 pour obtenir plus de renseignements.

Logement dans un immeuble d'habitation

ann. V, part. I, al. 6*a)*

1. La location d'un immeuble d'habitation ou d'une habitation dans un immeuble d'habitation est exonérée si l'habitation doit être utilisée par un particulier à titre résidentiel ou d'hébergement et si la période de location est une période d'occupation ou un droit d'occupation continue d'un mois ou plus au même particulier.

Occupation continue

2. La période d'occupation est une période d'occupation continue par le même particulier, nonobstant le fait que la location peut être fondée sur une base quotidienne ou hebdomadaire.

Prix modique

3. Lorsque la contrepartie de la location est de 20 $ ou moins par jour, la location est exonérée peu importe la période d'occupation, pourvu que l'occupation sert comme lieu de résidence ou d'hébergement à un particulier. (Voyez les paragraphes 10 et 11 pour d'autres renseignements sur les locations à prix modique.)

Logement provisoire
ann. V, part. I, al. 6*b)*

4. Si la location vise un logement provisoire, c'est-à-dire que la durée d'occupation est de moins d'un mois la fourniture est taxable si elle est fournie par un inscrit, à moins que la contrepartie de la fourniture ne dépasse pas 20 $ par jour d'occupation.

Exemple 1

Mme Cartier est une fiscaliste-conseil qui est basée à Toronto mais qui travaille à Ottawa une semaine par mois. Elle loue le même appartement dans un immeuble d'habitation à Ottawa, sur une base hebdomadaire, pour des périodes d'une semaine par mois pour 12 mois à un loyer de 200 $ par semaine. L'habitation peut être louée à d'autres particuliers les autres semaines du mois. Dans ce cas, la location est taxable si elle est fournie par un inscrit parce que la période de location est inférieure à un mois et que le montant dépasse 20 $ par jour.

Exemple 2

Mme Cartier se voit offrir une affectation spéciale à Ottawa pour une durée indéterminée, mais pour au moins un mois. Elle loue un appartement à Ottawa sur une base mensuelle pour 1 000 $ par mois. L'affectation est terminée après six semaines et Mme Cartier décide de ne pas renouveler la location mensuelle. Dans ce cas, la location est exonérée si l'habitation est dans un immeuble d'habitation puisque l'occupation vise une période continue d'au moins un mois par le même particulier.

Exemple 3

Mme Cartier décide de conclure un bail pour un appartement à Whistler en Colombie-Britannique pour une période de location de deux semaines à un coût de 250 $ par semaine pour une durée de 20 ans. Cette location d'appartement est taxable si elle est fournie par un inscrit puisque la période d'occupation continue par le particulier est inférieure à un mois.

Exemple 4

Une entreprise loue une habitation au profit d'un de ses employés pendant que celui-ci est en affectation pour six mois. Cette location est exonérée parce que l'habitation sert de lieu de résidence ou d'hébergement pour un particulier et que celui-ci occupe l'habitation pour au moins un mois.

Logement dans un immeuble non résidentiel

Taxable sauf si 20 $ ou moins par jour
ann. V, part. I, al. 6*b)*

5. Les loyers exigés pour l'utilisation d'une habitation qui ne fait pas partie d'un immeuble résidentiel sont habituellement taxables, quelle que soit la période d'occupation, sauf si l'habitation est louée à 20 $ ou moins par jour. Par exemple, un hôtel qui loue à l'occasion des habitations pour plus d'un mois doit exiger la TPS/TVH sur la location de l'habitation pour une période d'occupation continue par un particulier si le loyer de l'habitation dépasse 20 $ par jour.

Hôtel ou immeuble d'habitation

6. Un hôtel ou un motel n'est pas considéré comme un immeuble d'habitation si la totalité ou presque (c.-à-d. 90 % ou plus) des fournitures d'habitations par bail, licence ou accord semblable visent, ou sont censées viser, des périodes de moins de 60 jours. Pour plus de renseignements, voyez la rubrique «Application de la notion d'immeuble d'habitation aux hôtels» dans la section 19.2, *Immeubles résidentiels.*

Frais de gestion, impôts fonciers et autres frais

Frais distincts

7. Lorsque les locataires d'un immeuble d'habitation sont facturés séparément pour des articles d'entretien, des impôts fonciers ou des frais de gestion et que ces fournitures sont indiquées comme des frais distincts exigés du locataire, la TPS/TVH s'applique ou non selon que ces frais font partie ou non du loyer total du logement. Lorsque les frais mensuels d'entretien et de fonctionnement correspondent à des remboursements par les locataires des coûts engagés par le propriétaire et que ces frais feraient autrement partie du loyer, les frais en question ont le même statut fiscal que le loyer. Cependant, lorsque les coûts supplémentaires se rapportent à une fourniture optionnelle, la fourniture est taxable sauf si une autre disposition s'applique pour exonérer la fourniture. (Remarque : Cela est conforme au traitement des locations additionnelles aux termes de baux commerciaux. Voyez la section 19.4, *Immeubles commerciaux*, de ce chapitre.)

Exemple 1

M. Wong loue un appartement à 600 $ par mois. Le propriétaire offre de lui fournir la télévision par câble pour des frais distincts de 15 $ par mois. La fourniture de l'appartement est exonérée, mais les frais pour le câble sont taxables. (Le propriétaire doit percevoir et verser la taxe s'il est tenu de s'inscrire en vertu des règles relatives aux petits fournisseurs.) Si les frais pour le câble ne sont pas facturés séparément, mais font plutôt partie du paiement de location, de sorte que M. Wong paie 615 $ par mois pour un appartement comprenant la télévision par câble, la fourniture de l'appartement et du service de télévision par câble constituerait une fourniture exonérée.

Exemple 2

Mme Jean loue une maison à 1 000 $ par mois plus les impôts fonciers liés à la maison, selon une convention de bail d'un an. Les impôts fonciers sont considérés comme faisant partie de la contrepartie de la location du bien. Même si Mme Jean paie les impôts fonciers directement à la municipalité, le loyer de 1 000 $ par mois plus les impôts fonciers sont exonérés de la TPS/TVH.

Frais d'occupation provisoire
ann. V, part. I, art. 6

8. Les frais d'occupation exigés par la société de gestion d'un immeuble d'habitation en copropriété relativement à un logement en copropriété avant qu'il soit enregistré sont exonérés de la TPS/TVH si ces frais visent l'occupation d'une habitation par un particulier pour une période d'au moins un mois.

Repas fournis avec un bail à long terme
ann. V, part. I, art. 6.2

9. Les régimes de repas qui sont fournis avec un logement résidentiel à long terme sont exonérés si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- le logement est exonéré en application de l'alinéa 6*a)* de la partie I de l'annexe V (c.-à-d. période de location minimale d'un mois);
- les repas sont fournis par la personne qui fournit le logement;
- les repas sont fournis dans l'habitation ou l'immeuble à l'occupant de l'habitation ou de l'immeuble;
- au moins dix repas par semaine sont fournis avec le logement pour une contrepartie unique déterminée avant la fourniture d'un repas aux termes de la convention.

Exemple - bien distinct

Les locataires à long terme d'un immeuble d'appartements obtiennent, pour une contrepartie unique, le logement et un régime de repas de 12 repas par semaine dans des installations de restauration situées au rez-de-chaussée de l'immeuble. La salle à manger est également ouverte au public, qui paie des frais distincts.

Le statut fiscal du régime de repas varie selon que les repas sont ou non fournis dans un immeuble d'habitation. Généralement, si la salle à manger est ouverte au public, les installations de restauration ne font pas partie d'un immeuble d'habitation même si elles sont situées dans l'immeuble. Dans un tel cas, les repas seraient taxables. Si l'établissement devait fournir des repas exclusivement aux locataires, le régime de repas serait exonéré en application de l'article 6.2 de la partie I de l'annexe V.

Universités et collèges publics

Remarque : Ces dispositions ne comprennent pas les régimes de repas dans les universités ou les collèges publics. Ces régimes de repas sont exonérés en application de l'article 13 de la partie III de l'annexe V de la Loi et sont décrits dans le mémorandum sur la TPS 300-4-3, *Fournitures exonérées : Services d'enseignement* (qui sera repris au chapitre 24, *Secteurs particuliers : Établissements d'enseignement*).

Locations à prix modique

Loyer proportionné au revenu

10. Dans certaines conditions, la fourniture d'une habitation effectuée selon la méthode du loyer proportionné au revenu est considérée comme un service municipal, et une fois le fournisseur désigné comme municipalité aux fins du remboursement aux municipalités, l'organisme peut demander le remboursement. (Les fournitures effectuées par les organismes du secteur public sont traitées dans la section 19.6, *Fournitures effectuées par des organismes du secteur public*.)

Fournitures exonérées ann. V, part. I, al. 6*b)*

11. Toutes les locations d'habitations pour lesquelles les frais ne dépassent pas 20 $ par jour sont exonérées.

Exemple : deux fournitures

Un gîte touristique exige 20 $ par jour pour ses chambres et des frais distincts de 5 $ par jour pour le petit déjeuner. Les chambres sont louées à court terme.

Dans cet exemple, il y a deux fournitures :

- la fourniture exonérée de la chambre (que l'établissement soit ou non un immeuble d'habitation);
- la fourniture taxable du petit déjeuner (sous réserve de la règle sur les petits fournisseurs).

Si l'établissement n'exigeait pas de frais distincts pour le petit déjeuner et demandait un loyer total de 25 $ par jour pour la chambre et le petit déjeuner, la totalité des frais serait taxable (sous réserve de la règle sur les petits fournisseurs).

Exemple : séparation de la facture

M. et Mme Samson louent une chambre dans une auberge pour 40 $ par jour pour une période d'une semaine. M. Samson suggère que l'aubergiste enregistre M. et Mme Samson séparément et établisse des factures distinctes de 20 $ par jour. Comme le taux de location de la chambre est tout de même de 40 $ par jour, la location constitue une fourniture taxable. Le fait de séparer la facture ne permet pas d'exonérer la fourniture.

Baux d'habitation initiaux et sous-locations

Fourniture exonérée
ann. V, part. I, art. 6.1

12. Si la personne A fournit, selon le cas,

- un fonds;
- un bâtiment;
- la partie d'un bâtiment qui fait partie d'un immeuble d'habitation;
- un bâtiment qui comprend uniquement des habitations;
- un immeuble d'habitation.

à la personne B pour une période de location au cours de laquelle la personne B fournit à son tour le bien, ou une ou plusieurs parties du bien, par bail, licence ou accord semblable et que la totalité ou presque de ces fournitures sont exonérées, alors le bail initial est également exonéré pour la durée de la période de location. En outre, si la personne B transfère ses droits au bien par cession d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable et que le bien est fourni en exonération, le bail initial est également exonéré pour la durée de la période de location.

Période de location
par. 136.1(1)

13. Les fournitures de biens par bail, licence ou accord semblable sont traitées comme une série de fournitures distinctes pour chaque période de location à laquelle est attribuable un paiement de location donné. Aux fins de la TPS/TVH, une période de location est l'ensemble ou une partie de la période au cours de laquelle la possession ou l'utilisation du bien est offerte aux termes du bail, de la licence ou d'un accord semblable. L'exonération est accordée pour chaque période de location au cours de laquelle les conditions d'exonération s'appliquent.

Exemple

M. Roger loue un fonds à M. Leblanc. Ce dernier construit et exploite un hôtel qui est par la suite converti en immeuble d'habitation. La fourniture par bail du fonds et la location des chambres d'hôtel étaient initialement taxables. Cependant, la fourniture par bail du fonds de M. Roger à M. Leblanc devient une fourniture exonérée au début de la première période de location au cours de laquelle l'immeuble est utilisé à titre d'immeuble d'habitation puisque les locations à long terme d'appartements dans un immeuble d'habitation sont exonérées en application de l'article 6 de la partie I de l'annexe V. La fourniture par bail du fonds demeure exonérée pour chaque période de location au cours de laquelle l'immeuble est un immeuble d'habitation.

Fournitures par bail de fonds d'habitation

Maisons mobiles, etc.
ann. V, part. I,
ss-al. 7*a)*(i)

14. Est exonérée la fourniture d'un fonds, sauf un emplacement dans un parc à roulottes résidentiel, par bail, licence ou accord semblable à un propriétaire, locataire ou occupant d'une habitation fixée, ou à fixer, sur un fonds de terre en vue de son utilisation à titre résidentiel pour des particuliers, si la fourniture vise une période de possession ou d'utilisation continues d'au moins un mois, et s'il est raisonnable de considérer que la quantité de fonds est nécessaire à l'utilisation de l'habitation comme lieu de résidence pour des particuliers. En ce qui concerne la quantité de fonds raisonnablement nécessaire à l'utilisation de l'habitation comme lieu de résidence pour des particuliers, on utilise les mêmes principes que ceux servant à déterminer la quantité de fonds faisant partie d'un immeuble d'habitation. Voyez l'énoncé sur les fonds admissibles à la section 19.2.1, *Immeubles résidentiels – Ventes*.

Construction d'un immeuble d'habitation
ann. V, part. I,
ss-al. 7*a)*(ii)

15. Une exonération s'applique également à la fourniture d'un fonds, sauf un emplacement dans un parc à roulottes résidentiel, effectuée par bail, licence ou accord semblable pour une période de possession ou d'utilisation continues d'au moins un mois lorsque l'acquéreur acquiert la possession du fonds en vue d'y construire un immeuble d'habitation dans le cadre d'une activité commerciale. Comme on le mentionne au paragraphe 14, l'exonération s'applique uniquement à la quantité de fonds qui est raisonnablement nécessaire à l'utilisation de l'habitation à titre résidentiel pour des particuliers. Dans la plupart des cas, l'acquéreur est tenu d'effectuer une fourniture à soi-même selon la juste valeur marchande du fonds et du bâtiment. Pour plus de renseignements sur les dispositions selon lesquelles un constructeur doit effectuer une fourniture à soi-même, voyez la section 19.2.3, *Immeubles résidentiels – Fournitures réputées.*

Emplacement dans un parc à roulottes résidentiel
ann. V, part. I, al. 7*b)*

16. Est également exonérée la fourniture d'un emplacement dans un parc à roulottes résidentiel par bail, licence ou accord semblable prévoyant la possession ou l'utilisation continues pour une durée d'au moins un mois au profit du propriétaire, du locataire ou de l'occupant de la maison mobile, de la remorque de tourisme, de la maison motorisée ou d'un véhicule semblable.

Baux par cession.
ann. V, part. I, al. 7*c)*

17. Lorsqu'une fourniture exonérée d'un fonds effectuée par bail, licence ou accord semblable aux termes de l'alinéa 7*a)* ou 7*b)* de la partie I de l'annexe V est cédée à une autre personne, la cession (c.-à-d. la vente) du bail est également exonérée.

Baux visant les aires de stationnement situées dans un immeuble d'habitation

Fourniture exonérée
ann. V, part. I, al. 8.1*a)*

18. Les aires de stationnement fournies par bail, licence ou accord semblable pour une période d'au moins un mois au propriétaire, au locataire ou à l'occupant d'un immeuble d'habitation à logement unique, d'une habitation dans un immeuble d'habitation à logements multiples ou d'un emplacement dans un parc à roulottes résidentiel sont exonérés si, selon le cas :

- l'aire de stationnement fait partie de l'immeuble d'habitation ou du parc à roulottes résidentiel (peu importe qui fournit l'aire de stationnement);

- l'aire de stationnement est fournie par le propriétaire ou l'occupant de l'immeuble, de l'habitation ou de l'emplacement et est accessoire à l'utilisation de l'immeuble, de l'habitation ou de l'emplacement à titre résidentiel.

Exemple 1

M. Angers loue un appartement dans un immeuble d'appartements non doté d'aires de stationnement. Cependant, le propriétaire fait savoir à M. Angers que le propriétaire d'une maison de l'autre côté de la rue serait prêt à fournir, par bail, un espace de stationnement à M. Angers. La fourniture de l'espace de stationnement est taxable parce que le fournisseur de l'espace ne fournit pas l'habitation. (Il se peut que le propriétaire de la maison n'ait pas à percevoir la taxe en vertu des règles sur les petits fournisseurs.)

Exemple 2

Si, dans l'exemple qui précède, le propriétaire de l'immeuble avait loué l'aire de stationnement du propriétaire de la maison et l'avait ensuite sous-loué à M. Angers, la fourniture de l'aire de stationnement du propriétaire à M. Angers aurait été exonérée puisque le fournisseur de l'aire de stationnement fournit également l'habitation. Cependant, la fourniture de l'aire de stationnement effectuée par le propriétaire de la maison au profit du propriétaire serait une fourniture taxable. (Il se peut que le propriétaire de la maison n'ait pas à percevoir la taxe en vertu des règles sur les petits fournisseurs.)

Logement en copropriété
ann. V, part. I, al. 8.1*b)*

19. Les fournitures d'aires de stationnement effectuées conjointement avec un logement en copropriété sont exonérées lorsque la fourniture est effectuée par bail, licence ou accord semblable pour une période d'au moins un mois, si l'aire de stationnement fait partie de l'immeuble d'habitation en copropriété. En outre, les fournitures d'aires de stationnement effectuées après le 10 décembre 1998 sont exonérées lorsque la fourniture est effectuée par bail, licence ou accord semblable pour une période d'au moins un mois au propriétaire, locataire ou possesseur d'un logement en copropriété décrit dans un plan ou une description de lot de copropriété, ou dans un plan ou une description analogue, enregistré en conformité avec les lois d'une province, si l'aire est située dans les limites de ce plan ou de cette description.

Maison flottante
ann. V, part. I, al. 8.1*c)*

20. La fourniture par bail d'une aire de stationnement effectuée avec une maison flottante par bail, licence ou accord semblable pour une période d'au moins un mois est exonérée, si le fournisseur de l'aire de stationnement effectue également la fourniture exonérée d'un poste d'amarrage pour la maison flottante (voyez le paragraphe 22) et que l'utilisation de l'aire de stationnement est accessoire à l'utilisation de la maison flottante à titre résidentiel.

Frais de copropriété et de coopérative

Fourniture exonérée
ann. V, part. I, art. 13 et art. 13.1

21. Les frais de copropriété exigés des propriétaires ou locataires de logements en copropriété sont généralement exonérés s'il sont liés à l'occupation ou à l'utilisation d'un logement situé dans l'immeuble. De même, la fourniture d'un bien ou d'un service est exonérée si elle est effectuée après le 10 décembre 1998 par une personne morale (ou par un « syndicat » dans le cas d'une opération régie par le Code civil) établie à l'occasion de l'enregistrement, en conformité avec les lois d'une province, d'un plan ou d'une description de lot de copropriété, ou d'un plan ou d'une description analogue, au propriétaire ou au locataire d'un logement en copropriété décrit dans ce plan ou cette description, si le bien ou le service est lié à l'occupation ou à l'utilisation du logement. De même, les frais des coopératives d'habitation qui se rapportent à l'utilisation et à l'occupation d'une habitation par un actionnaire ou un locataire d'un actionnaire de la coopérative sont exonérés, si les frais se rapportent à l'occupation ou à l'utilisation d'une habitation dans un immeuble d'habitation. Par conséquent, les sociétés de gestion d'immeubles d'habitation en copropriété et de coopératives d'habitations sont traitées à peu près de la même manière que les propriétaires d'habitations : ils ne peuvent généralement pas demander de CTI pour la TPS/TVH payée ou payable sur les achats liés aux biens ou services fournis aux propriétaires des logements en copropriété.

Exemple 1

Si une coopérative d'habitations engage une compagnie pour nettoyer les tapis dans les logements de la coopérative d'habitations, elle ne peut pas demander de CTI pour la TPS/TVH payée pour ce service étant donné qu'il se rapporte à l'utilisation ou à l'occupation d'un logement par un actionnaire.

Exemple 2

La location d'espace sur le toit d'un immeuble d'habitation en copropriété par une compagnie de téléphones cellulaires ne se rapporte pas à l'occupation ou à l'utilisation d'un logement dans un immeuble d'habitation en copropriété. Si la société de gestion d'un immeuble d'habitation en copropriété est un inscrit, elle doit exiger la TPS/TVH sur la location.

Frais d'amarrage pour les maisons flottantes

Fourniture exonérée
ann. V, part. I, art. 13.2

22. La fourniture du droit d'utiliser un poste d'amarrage ou un quai effectuée à un propriétaire, un locataire ou un occupant d'une maison flottante est exonérée si le droit d'amarrage vise une période d'au moins un mois, et si la fourniture est liée à l'utilisation de la maison flottante à titre résidentiel pour des particuliers.

Installations de buanderie

ann. V, part. I, art. 13.3

23. Depuis le 24 avril 1996, la fourniture, effectuée au profit d'un consommateur, du droit d'utiliser une machine à laver ou une sécheuse est exonérée si les appareils sont situés dans une des parties communes d'un immeuble d'habitation. Avant le 24 avril 1996, la fourniture était taxable.

24. Il faut souligner que ce changement du statut fiscal, de fourniture taxable à fourniture exonérée, signifie que les règles sur le changement d'utilisation prévues au paragraphe 200(2) peuvent s'appliquer. Selon ces dispositions, si un inscrit possède des immobilisations, par exemple, des laveuses et des sécheuses, et que cet équipement n'est plus utilisé principalement dans le cadre d'activités commerciales, l'inscrit est réputé avoir vendu et acquis de nouveau les biens et avoir payé une taxe sur la fourniture égale à la teneur en taxe des biens à ce moment-là. Voyez la section 19.4.2, *Immeubles commerciaux – Fournitures réputées*, pour des renseignements sur les règles sur le changement d'utilisation et sur la façon de calculer la teneur en taxe.

Location d'une salle de buanderie
ann. V, part. I, art. 13.4

25. Depuis le 24 avril 1996, la fourniture d'une partie des parties communes d'un immeuble d'habitation en copropriété qui est utilisée dans le cadre de la réalisation de fournitures décrites au paragraphe 23, c'est-à-dire une salle de buanderie, est exonérée si elle est fournie par bail, licence ou accord semblable.

26. L'exonération visant la location de la salle de buanderie s'applique aux paiements de location attribuables aux périodes postérieures au 23 avril 1996. Si un bail chevauche cette date, la fourniture du bien pour la partie de la période de location qui se termine avant le 24 avril 1996 et la fourniture du bien pour le reste de la période de location sont traitées comme des fournitures distinctes. Nonobstant cette exonération, le locataire a le droit de demander un CTI qui aurait autrement été accordé si la fourniture était demeuré une fourniture taxable en ce qui concerne les intrants acquis ou importés avant la période de déclaration qui comprend le 15 décembre 1996 ou au cours de celle-ci pour consommation ou utilisation dans le cadre de la location de la salle.