



Québec, le 12 juillet 2017

\*\*\*\*\*

**Objet : Interprétation relative à la TPS  
Interprétation relative à la TVQ  
Garantie prolongée – plan de services –  
service de transport  
N/Réf. : 16-034516-001**

---

\*\*\*\*\*,

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) [ci-après LTA] et de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à la fourniture d'une garantie prolongée, d'un plan de services ou de maintenance et d'un service de transport. Vous nous précisez que toutes ces fournitures sont en lien avec un appareil médical dont la fourniture est détaxée. En l'occurrence, vous nous spécifiez qu'il s'agit de \*\*\*\*\* (appareil) remplissant les conditions de détaxation<sup>1</sup>.

### Exposé des faits

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

#### 1. La garantie prolongée

La garantie de base accordée à un client qui achète un appareil est d'un an et elle couvre les pièces et la main-d'œuvre. Vous offrez la possibilité pour le client de se procurer une garantie prolongée. Il s'agit d'une garantie supplémentaire pour un certain nombre d'années pour les pièces et la main d'œuvre. Deux situations peuvent survenir :

- Le client achète la garantie prolongée en même temps qu'il achète l'appareil. Une seule facture est faite au client et la garantie y est indiquée séparément de l'appareil.

---

<sup>1</sup> \*\*\*\*\* . La LTVQ est au même effet \*\*\*\*\* .

- Le client achète la garantie prolongée avant l'expiration de la garantie de base. Deux factures sont faites au client et émises à des moments différents.

## 2. Le plan de services et de maintenance préventive

Vous nous avez soumis un exemple de plan de services et de maintenance préventive où est décrite la liste des services offerts<sup>2</sup>. À l'égard de la facturation du plan de services et de maintenance préventive, deux situations peuvent survenir :

- Le client achète le plan de services et de maintenance préventive d'un an en même temps qu'il achète l'appareil. Une seule facture est faite au client et le plan y est indiqué séparément de l'appareil.
- Le client achète le plan de services et de maintenance préventive au début de chaque année lorsqu'il souhaite être couvert. Des factures sont faites au client et émises à des moments différents.

## 3. Le service de transport

Vous nous expliquez que les frais associés au service de transport sont pratiquement imposés à l'acquéreur, et ce, afin que les appareils se rendent à destination en bon état. Ils sont toujours emballés et protégés et ils sont livrés et déballés \*\*\*\*\*. Les transporteurs ont reçu une formation de la part de l'entreprise afin de transporter les appareils adéquatement.

Lorsqu'il y a facturation de frais pour le service de transport à l'égard d'un appareil, deux situations peuvent survenir :

- Le service de transport est facturé au moment où le client achète l'appareil. Une seule facture est faite au client et le service de transport y est indiqué séparément de l'appareil.
- Le service de transport n'est pas facturé au moment où le client achète l'appareil, mais plus tard. Deux factures sont faites au client : la première pour l'appareil, la seconde pour le service de transport.

## Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation à l'égard du traitement fiscal applicable à la fourniture de la garantie prolongée, à celle du plan de services et de maintenance préventive et à celle du service de transport lors des situations mentionnées précédemment.

---

<sup>2</sup> Il existe \*\*\*\*\* types de services différents incluant des coûts, des biens et des services différents : \*\*\*\*\*.

## Interprétation donnée

### Taxe sur les produits et services (TPS)

Le paragraphe 165(1) de la LTA précise que l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada une taxe calculée au taux applicable sur la valeur de la contrepartie de la fourniture. Par ailleurs, selon le paragraphe 165(3) de la LTA, le taux de la taxe relative à une fourniture taxable qui est une fourniture détaxée est nul.

#### *Fourniture unique ou fournitures multiples*

Il est important de déterminer si les transactions effectuées sont des fournitures uniques ou des fournitures multiples dans les situations où une combinaison d'éléments est fournie et dont certains de ces éléments seraient taxables et d'autres détaxés ou exonérés de la TPS/TVH, s'ils étaient fournis séparément.

Afin de déterminer si la fourniture de la garantie prolongée, celle du plan de services et celle du service de transport sont taxables ou détaxées, il doit être déterminé si une fourniture unique ou des fournitures multiples sont effectuées.

Généralement, il y a fourniture unique lorsqu'un élément (ou plus) constitue l'essentiel de la fourniture et que les autres éléments fournis ne servent qu'à compléter ou améliorer la fourniture. L'Agence du revenu du Canada (ARC) a précisé, dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 *Fourniture unique et fournitures multiples*, émis le 26 avril 2004 (P-077R2), des principes pour établir si une opération composée de plusieurs éléments doit être considérée comme une fourniture unique ou des fournitures multiples :

- « 1. Chaque fourniture doit être considérée comme distincte et indépendante.
2. La fourniture qui est une fourniture unique du point de vue économique ne devrait pas être une fourniture fractionnée artificiellement.
3. Il y a fourniture unique lorsqu'un élément ou plus constituent la fourniture et que tout élément restant sert seulement à améliorer la fourniture. »

L'ARC précise par ailleurs que des fournitures multiples sont effectuées lorsqu'un ou plusieurs des éléments peuvent raisonnablement ou concrètement être détachés.

Inversement, une fourniture unique est composée de deux éléments ou plus dans une des situations suivantes :

- les éléments sont des parties intégrantes de la fourniture;
- les éléments sont inextricablement liés entre eux-mêmes;
- les éléments sont tellement interdépendants et s'entrecroisent tellement qu'ils doivent être fournis conjointement;

- un des éléments est tellement dominé par un autre élément que ce premier a perdu toute identité aux fins fiscales.

L'ARC rappelle également qu'un prix unique n'indique pas automatiquement qu'une seule fourniture est effectuée. Toutefois, des prix identifiés distinctement pour certains éléments ne signifient pas que deux fournitures ou plus sont effectuées.

Les questions suivantes peuvent aider à établir si une opération consiste en une fourniture unique ou en des fournitures multiples :

- Qu'est-ce que le fournisseur a fourni pour la contrepartie qu'il a reçue?
- L'acquéreur sait-il (en détail) quels éléments précis font partie de l'ensemble?
- Compte tenu de l'opération donnée, l'acquéreur a-t-il la possibilité d'acquérir séparément les éléments ou de substituer des éléments?

#### *La garantie prolongée et le plan de services et de maintenance préventive*

Dans le cas soumis, nous sommes d'avis que la garantie prolongée et le plan de services et de maintenance préventive constituent des fournitures distinctes de la fourniture de l'appareil. Elles sont optionnelles et sont facturées séparément. Chaque fourniture peut être acquise distinctement, indépendamment l'une de l'autre. De plus, il apparaît plausible de prétendre que le plan de services pourrait à la rigueur être acquis d'un fournisseur différent. Ces éléments nous amènent à conclure que nous sommes en présence de fournitures multiples.

En concluant qu'il s'agit en l'espèce de fournitures multiples, il devient nécessaire d'établir si l'une de ces fournitures est accessoire à une autre fourniture et si elle peut conséquemment être réputée faire partie d'une fourniture unique en application de l'article 138 de la LTA<sup>3</sup>. Pour être considérées comme accessoire, les fournitures doivent être effectuées ensemble pour une contrepartie unique. Nous ne pouvons qualifier d'accessoire aucune des fournitures de biens et de services soumis aux fins d'analyse puisque les fournitures ne sont pas effectuées pour une contrepartie unique. Ainsi, l'achat d'un appareil, d'une garantie prolongée et d'un plan de services demeurent donc, aux fins de la LTA, des fournitures distinctes qui doivent chacune être qualifiées individuellement.

---

<sup>3</sup> Selon l'article 138 de la LTA, le bien ou le service dont la livraison ou la prestation peut raisonnablement être considérée comme accessoire à la livraison ou à la prestation d'un autre bien ou service est réputé faire partie de cet autre bien ou service s'ils ont été fournis ensemble pour une contrepartie unique. Voir l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH intitulé *Sens de l'expression « peut raisonnablement être considérée comme accessoire »*, publié le 14 juin 1994 (P-159R1) et l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH intitulé *Sens de l'expression « le bien ou le service [...] est réputé faire partie [d'un] autre bien ou service s'ils ont été fournis ensemble »*, publié en avril 1998 (P-160R).

La fourniture d'une garantie prolongée, de même que celle d'un plan de services et de maintenance, est taxable (autre que détaxée). En effet, la fourniture d'une garantie prolongée et celle d'un plan de services et de maintenance sont généralement considérées comme la fourniture d'un droit, soit le droit de réclamer notamment des réparations, des améliorations, des adaptations aux nouvelles technologies et des pièces (selon le plan de services choisi)<sup>4</sup>.

### *Le service de transport*

Généralement, la fourniture d'un service de transport est taxable (autre que détaxée) selon l'article 165 de la LTA. Cependant, lorsque ce service et un appareil médical dont la fourniture est détaxée forment une fourniture unique, la fourniture de ce service peut être détaxée.

Comme pour la garantie prolongée et le plan de services et de maintenance, le traitement fiscal applicable au service de transport ne peut être établi qu'après avoir déterminé si la fourniture de l'appareil et celle du service constituent une fourniture unique ou des fournitures multiples<sup>5</sup>. Ainsi, si le service de transport est considéré faire partie intégrante du prix de vente d'un appareil médical dont la fourniture est détaxée (fourniture unique), sa fourniture sera également détaxée. Toutefois, s'il s'agit d'une fourniture unique et que la fourniture de l'appareil est taxable (autre que détaxée), ou s'il s'agit de fournitures multiples et que la fourniture du service de transport n'est pas accessoire (au sens de l'article 138 de la LTA) à celle de l'appareil, la fourniture du service de transport sera taxable (autre que détaxée).

En l'espèce, que le service de transport soit facturé au moment où le client achète un appareil dont la fourniture est détaxée ou plus tard, et qu'alors deux factures sont émises au client, le traitement fiscal demeure le même. En effet, en appliquant les critères énoncés dans le P-077R2, nous concluons que, dans ces deux situations, le service de transport et l'appareil font partie d'une fourniture unique, car ces éléments sont interdépendants. Le transport et l'appareil sont intrinsèquement liés et leur fourniture est unique et détaxée, et ce, à condition que ce soit le vendeur (ou une personne mandatée par lui) qui rende ce service de transport et non une personne engagée par l'acquéreur ou un tiers.

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 mémorandum sur la TPS/TVH *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH (1.4)*, 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.

---

<sup>4</sup> Nous tenons à vous préciser qu'il n'y a pas lieu d'appliquer, dans ce cas, l'article 34 de la partie II de l'annexe VI de la LTA. Selon cette disposition, est détaxée la fourniture de services (sauf ceux dont la fourniture est incluse dans la partie II de l'annexe V, à l'exception de l'article 9 de cette partie) qui consistent à installer, entretenir, restaurer, réparer ou modifier un bien dont la fourniture est incluse à l'un des articles 2 à 32 et 37 à 41 de cette partie, et la fourniture d'une pièce liée à un tel bien effectuée conjointement avec le service. Les ententes de services sont plus larges et couvrent des biens et des services qui ne sont pas visés par cette disposition.

<sup>5</sup> Nous vous référons également au P-077R2.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS étant généralement harmonisés en la matière, notre interprétation relative à l'application de la TVQ aux situations ci-dessus décrites est au même effet que dans le régime de la TPS.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la garantie prolongée et au plan de services et de maintenance préventive, vous pouvez communiquer avec \*\*\*\* et quant au service de transport, vous pouvez communiquer avec \*\*\*\*.

Veillez agréer, \*\*\*\*, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

\*\*\*\*

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

\*\*\*\*

Direction de l'interprétation relative  
aux taxes spécifiques