

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes

DATE : Le 8 octobre 2019

OBJET : **Interprétation relative à la TVQ
Qualification et lieu d'une fourniture effectuée à un
non-résident
N/Réf. : 17-038386-001**

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] relativement aux activités exercées par la société ***** (Société).

Exposé des faits

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

1. Société est une société domiciliée au Québec qui est inscrite au fichier de la taxe de vente du Québec (TVQ). Elle est une grande entreprise pour l'application de la LTVQ.
2. Société conçoit, fabrique et installe des ***** (Pièces) servant aux ***** (Véhicules).
3. ***** : certaines Pièces sont détenues en inventaire par Société et d'autres sont produites lors de la commande d'un client.
4. Au moment de la commande, le Véhicule du client est mesuré. Le client choisit ensuite le modèle de Pièce répondant à ses besoins, laquelle est fabriquée en fonction des caractéristiques propres du Véhicule.
5. Société procède toujours à l'installation des Pièces.
6. Un client résidant à l'extérieur du Québec (Client) qui n'est pas inscrit au fichier de la TVQ conduit son Véhicule aux installations de Société au Québec.

7. Une fois la Pièce installée sur le Véhicule, le Client reprend généralement possession du Véhicule aux installations de Société afin de l'apporter hors du Québec.
8. Parfois, un employé de Société conduit directement le Véhicule hors du Québec aux installations du Client. Dans ce cas, la distance parcourue apparaît séparément sur la facture. Aucun frais n'est spécifié quant à ce déplacement.
9. Des exemples de factures nous ont été transmis. Il y est indiqué :
 - Un prix global.
 - Le type de Pièce.
 - La quantité achetée.
10. Les deux situations qui suivent nous ont été présentées :

Situation 1 :

- La valeur du matériel représente 33 % du montant indiqué sur la facture.
- La valeur de la conception, de la fabrication et des frais d'installation représente 67 % du montant indiqué sur la facture.

Situation 2 :

- La valeur du matériel représente 67 % du montant indiqué sur la facture.
- La valeur de la conception, de la fabrication et des frais d'installation représente 33 % du montant indiqué sur la facture.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir, pour les deux situations présentées, une interprétation de notre part afin de répondre aux interrogations suivantes :

- Quelle est la nature de la fourniture effectuée par Société au Client?
- Quel est le lieu de la fourniture effectuée par Société au Client?
- Est-ce que Société peut demander un remboursement de la taxe sur les intrants (RTI) à l'égard de l'électricité utilisée pour produire ou modifier les Pièces qui sont intégrées aux Véhicules des Clients?

Interprétation donnée

Première interrogation : Quelle est la nature de la fourniture effectuée par Société au Client?

- *Fourniture unique ou fournitures multiples*

Pour déterminer la nature de la fourniture effectuée par Société, il faut préalablement établir si le matériel, la conception, la fabrication et l'installation constituent une fourniture unique ou des fournitures multiples.

Concernant la question de déterminer si une opération composée de plusieurs éléments consiste en une fourniture unique ou en plusieurs fournitures, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a émis des principes dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 *Fourniture unique et fournitures multiples*¹. L'ARC rappelle que pour répondre à cette question, il faut d'abord faire appel à un processus de détermination des faits. Elle se basera sur les principes suivants :

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

En l'espèce, nous considérons que la fourniture effectuée par Société dans les situations 1 et 2 constitue une fourniture unique, puisque le matériel, la conception, la fabrication et l'installation ne peuvent, concrètement, être détachés. Ces éléments sont inextricablement liés entre eux-mêmes, sont tellement interdépendants et s'entrecroisent tellement qu'ils doivent être fournis conjointement. Ainsi, du point de vue de l'acquéreur, nous sommes d'avis que Société effectue une fourniture unique puisqu'aucun des éléments fournis ne semble satisfaire, par lui-même, aux besoins de l'acquéreur.

- *Nature de la fourniture*

À la lumière des faits soumis, nous sommes d'avis que Société effectue la fourniture unique d'un service consistant à concevoir, fabriquer et installer une Pièce, et ce, tant pour la situation 1 que pour la situation 2. De plus, lorsque Société conduit le Véhicule aux installations du Client, le transport constitue alors l'un des éléments compris dans cette fourniture unique. Le recours au « bon sens » et l'examen de la « nature essentielle de l'opération », critères appliqués par les tribunaux, confirment que nous sommes en présence de la fourniture unique d'un service.

Deuxième interrogation : Quel est le lieu de la fourniture effectuée par Société au Client?

- *Règles de lieu de fourniture*

Les services rendus par Société sont des services relatifs à un bien meuble corporel (BMC). Ces services sont réputés effectués au Québec, selon le cas, en vertu des articles 22.15.0.4 ou 22.15.0.5 de la LTVQ.

L'ARC prévoit, dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-169R *Définition des expressions lié à un immeuble situé au Canada et lié à un bien meuble corporel qui est situé au Canada au moment de l'exécution du service pour l'application des*

¹ ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 « Fourniture unique et fournitures multiples », 26 avril 2004.

articles 7 et 23 de la partie V de l'annexe VI de la loi sur la taxe d'accise², des lignes directrices pour déterminer si, oui ou non, un bien et un service sont « liés l'un à l'autre ». Sur la base de ces lignes directrices, nous considérons que le service fourni par Société est exécuté afin de répondre à un besoin particulier du BMC (le Véhicule). Il y a vraisemblablement un lien direct entre l'objectif du service et le bien.

Ceci dit, bien que les fournitures effectuées par Société soient réputées effectuées au Québec en vertu des articles 22.15.0.4 ou 22.15.0.5 de la LTVQ, nous sommes d'avis que la TVQ ne doit pas être facturée à l'égard des services rendus au Client, et ce, en raison de l'application des règles de « livraisons directes », plus spécifiquement l'article 327.3 de la LTVQ.

- *Fourniture à une personne non-résidente - article 327.3 de la LTVQ*

L'article 327.3 de la LTVQ prévoit essentiellement une autre règle sur le lieu de fourniture en vertu de laquelle la fourniture effectuée à une personne non-résidente est réputée effectuée hors du Québec en certaines circonstances.

En l'espèce, lorsque le Client reprend possession de son Véhicule aux installations de Société ainsi que lorsqu'un employé de Société conduit le Véhicule chez le Client à l'extérieur du Québec, nous sommes d'avis que Société acquiert la possession matérielle d'un BMC afin d'effectuer au Client la fourniture taxable d'un « service commercial »³ à l'égard de ce BMC (le Véhicule).

Étant donné ce transfert de possession matérielle du Véhicule à Société afin d'effectuer au Client la fourniture taxable d'un service commercial à l'égard du BMC, l'article 327.3 de la LTVQ s'applique, dans la mesure où toutes les autres conditions qui y sont précisées sont remplies. À cet égard, Société doit posséder une preuve satisfaisante de l'expédition du BMC hors du Québec si le Client exporte le Véhicule lui-même. Enfin, précisons que Revenu Québec considère que le fait de faire rouler un véhicule sur les routes du Québec afin d'en effectuer l'expédition hors de la province ne constitue pas l'utilisation du bien au Québec avant son expédition⁴.

De manière subsidiaire, mentionnons que l'article 182 de la LTVQ pourrait détaxer les fournitures effectuées au Québec par Société, dans la mesure où toutes les conditions d'application de cet article seraient par ailleurs respectées.

² ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-169R « Définition des expressions lié à un immeuble situé au Canada et lié à un bien meuble corporel qui est situé au Canada au moment de l'exécution du service pour l'application des articles 7 et 23 de la partie V de l'annexe VI de la loi sur la taxe d'accise », 25 mai 1995.

³ Article 1 de la LTVQ « service commercial »; ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-151 « Interprétation de service commercial », 15 juin 1994.

⁴ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 179-3/R1, « Fourniture par vente d'un véhicule routier expédié hors du Québec - Preuves satisfaisantes de l'expédition du bien », 31 mars 2014, par. 4.

Troisième interrogation : Est-ce que Société peut demander un RTI à l'égard de l'électricité utilisée pour produire ou modifier les Pièces qui sont intégrées aux Véhicules des clients?

- *Restriction à l'obtention d'un RTI*

Les articles 206.1 et suivants de la LTVQ prévoient des restrictions à l'obtention du RTI que peut demander une grande entreprise à l'égard de certains biens et services, dont l'électricité, le gaz, le combustible et la vapeur (l'énergie).

Toutefois, l'article 206.3 de la LTVQ prévoit une exception à cette restriction lorsque l'énergie est utilisée à une fin telle que l'exemption prévue au paragraphe aa) de l'article 17 de la Loi concernant l'impôt sur la vente en détail (RLRQ, c. I-1) [ci-après LIVD] s'y appliquerait si ce n'était de l'article 49 de cette loi.

Le paragraphe aa) de l'article 17 de la LIVD prévoit que l'exemption s'applique notamment à l'énergie qu'une personne utilise à la production de biens mobiliers destinés à la vente.

Or, comme il a été déterminé dans le cadre de la première question ci-dessus, les Pièces fabriquées par Société sont fournies à l'occasion de la fourniture d'un service, et non en exécution d'un contrat de vente ou de location de biens mobiliers.

Puisque les biens sont produits pour être fournis à l'occasion d'un service, et non pour en effectuer la vente ou la location, l'exemption du paragraphe aa) de l'article 17 de la LIVD ne s'applique pas. En conséquence, l'énergie utilisée pour fabriquer les Pièces ne peut donner lieu à un RTI conformément aux dispositions prévues à l'article 206.1 de la LTVQ.

Veuillez noter que depuis le 1^{er} janvier 2018, les restrictions liées à l'obtention d'un RTI pour les grandes entreprises sont graduellement éliminées. Les grandes entreprises peuvent demander un RTI à l'égard des biens et des services visés par ces restrictions à un taux de :

- 25 % pour l'année 2018;
- 50 % pour l'année 2019;
- 75 % pour l'année 2020;
- 100 % pour l'année 2021 et les années suivantes.

Pour tout renseignement complémentaire quant à l'interprétation relative à la nature de la fourniture effectuée ainsi qu'aux règles de lieu de fourniture, vous pouvez communiquer avec *****, et, pour l'interprétation relative aux restrictions liées à l'obtention d'un RTI, avec *****.