

DESTINATAIRE : *****

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

DATE : Le 5 octobre 2020

OBJET : **Interprétation relative à la TPS**
Interprétation relative à la TVQ
Vente de points - Logiciel d'autosurfing
N/Réf. : 19-048124-001

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 l'égard de la qualification de certaines fournitures effectuées par ***** (Société).

Exposé des faits

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

1. M. ***** (M. X) est un particulier résidant au Québec.
2. M. X est personnellement inscrit au registre des entreprises du Québec, où l'on y indique qu'il exploite une entreprise de services informatiques sous la dénomination sociale « Société ».
3. L'entreprise de M. X (Société) consiste à exploiter un site Web qui héberge un logiciel d'« autosurfing ».
4. Selon notre compréhension, ce type de logiciel permet de faire la promotion d'un site Web en générant automatiquement des visites à partir de l'ordinateur des autres utilisateurs du logiciel.

Brièvement, un logiciel d'autosurfing fonctionne de la façon suivante :

- Les membres inscrits au logiciel lancent une « barre de navigation » ou une « visionneuse automatique » qui visite automatiquement les sites des autres membres à de multiples reprises pour une durée variable.

- Pour chaque site visité, un membre reçoit à son tour des visites sur son propre site, générées par les ordinateurs d'un autre membre.

Ces logiciels ont notamment pour but d'offrir une augmentation du nombre de visites sur les sites concernés, ce qui peut conséquemment augmenter les revenus publicitaires ou encore le classement de ces sites dans divers palmarès publics.

5. Pour utiliser ce logiciel, les membres doivent d'abord s'inscrire gratuitement au site Internet et y entrer l'adresse des sites Web qu'ils exploitent et pour lesquels ils souhaitent obtenir des visites.
6. Une fois inscrits et les sites Internet approuvés par l'administrateur de Société, les membres peuvent obtenir des visites en gagnant des « Points Société » (Points).
7. Pour ce faire, le membre doit d'abord lancer le logiciel d'autosurf, qui visite ensuite automatiquement les sites Internet des autres membres. Pour chaque seconde passée sur l'un de ces sites, un Point est gagné.
8. Ces Points sont ensuite utilisés par le membre pour obtenir à son tour des visites d'une durée variable sur son (ou ses) propre(s) site(s) Internet.
9. Les Points peuvent être cumulés sans limite.
10. Société permet aussi à ses membres de payer pour obtenir des Points additionnels, et conséquemment plus de visites.
11. Par exemple, il est possible d'obtenir plusieurs milliers de visites de quelques secondes en achetant un nombre de Points, pour un prix d'environ ***** \$.
12. Aucune valeur monétaire n'est attribuée aux Points, que ce soit en monnaie courante ou en cryptomonnaie, et il n'y a aucune garantie que le prix pour acquérir ces Points ne changera pas dans le futur.
13. L'utilisation des Points achetés n'est pas limitée dans le temps.
14. Les ventes de Points par Société sont effectuées auprès de membres situés partout dans le monde, y compris au Canada et au Québec.
15. Seules les visites effectuées via Société sont comptabilisées pour le calcul des Points gagnés et des Points dépensés par les membres.
16. À l'exception de l'augmentation du nombre de visites reçues sans avoir à effectuer une visite en retour, l'achat de Points ne permet pas d'obtenir des fonctionnalités additionnelles relatives à l'utilisation du logiciel.
17. Les membres peuvent vendre ou céder leurs Points à d'autres membres, mais Société n'est pas partie à ces transactions.

18. L'utilisation du logiciel de Société n'est pas géographiquement restreinte, de sorte que les Points peuvent être acquis de n'importe quel endroit et le logiciel peut être utilisé partout dans le monde.

19. Il n'y a pas d'intervention humaine de la part de Société dans le processus d'achat ou d'utilisation des Points.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part quant à la qualification des fournitures effectuées par Société lors de l'utilisation ou de la vente de Points.

Interprétation donnée

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

Qualification de la fourniture

Dans son bulletin d'interprétation B-090 sur la TPS/TVH et le commerce électronique, l'Agence du revenu du Canada (ARC) énumère des facteurs qui dénoteraient généralement qu'une fourniture effectuée par voie électronique constitue la fourniture d'un bien meuble incorporel (BMI), à savoir :

- Un droit relatif à un produit ou un droit d'utilisation du produit à des fins personnelles ou commerciales est accordé, comme :
 - un élément de propriété intellectuelle ou le droit d'utiliser un élément de propriété intellectuelle (p. ex. un droit d'auteur);
 - des droits de nature temporaire (p. ex. le droit d'examiner, de consulter ou d'utiliser un produit en ligne).
- Un produit, qui a déjà été créé ou mis au point ou qui existe déjà, est fourni.
- Un produit est créé ou élaboré pour un client particulier, mais le fournisseur conserve la propriété du produit.
- Le droit de faire une copie du produit numérisé est accordé.

L'ARC énumère ensuite des facteurs qui dénoteraient généralement qu'une fourniture effectuée par voie électronique est un service, soit :

- La fourniture n'inclut pas le transfert de droits (comme un savoir-faire technique) ou, s'il y a transfert de droits, ces derniers constituent un élément accessoire de la fourniture.
- La fourniture comporte un travail précis qui a été exécuté par une personne pour un client précis.
- Il y a intervention humaine dans la réalisation de la fourniture.

Dans le présent contexte, nous sommes d'avis que la fourniture de Points par Société constitue la fourniture taxable d'un BMI.

Notion de « bon »

La LTA prévoit par ailleurs des règles particulières lorsque nous sommes en présence d'un bon ou d'un certificat-cadeau. Plus précisément, le paragraphe 181(1) de la LTA définit un « bon » de la façon suivante :

« Sont compris parmi les bons les pièces justificatives, reçus, billets et autres pièces. En sont exclus les certificats-cadeaux et les unités de troc au sens de l'article 181.3. »

Dans la décision *Nestlé Canada Inc. c. R.*¹, la Cour Canadienne de l'impôt a confirmé que l'emploi, par le législateur, des mots « sont compris parmi » dénote que la définition est censée être extensive et que, conformément aux enseignements de la Cour d'appel dans la décision *Société Télé-Mobile c. La Reine*², un « bon » doit être une pièce matérielle ou électronique que l'acheteur peut présenter pour acceptation.

Par ailleurs, l'ARC a déjà pris position à l'effet que des Points échangeables contre des biens devraient être traités comme des « bons » au sens de la LTA. Dans le présent cas, nous sommes d'avis que les Points vendus par Société représentent des bons.

Dans ce contexte, compte tenu que les Points ne font aucunement mention d'un rabais égal à un montant ou à un pourcentage fixe, leur utilisation n'est pas visée par les paragraphes 181(2) et 181(3) de la LTA. Cela implique que le paragraphe 181(4) de la LTA trouvera application. Conséquemment, au moment d'utiliser les Points, la valeur de la contrepartie de la fourniture d'une visite automatisée sera réputée égale à l'excédent éventuel de cette valeur sur la valeur d'échange des Points utilisés. Dans le contexte où un Point équivaut toujours à une visite de même durée, la contrepartie réputée sera donc nulle et aucune taxe ne sera payable au moment de l'échange.

Lieu de fourniture

Société devra donc percevoir la taxe sur la valeur de la contrepartie payable pour chaque fourniture de Points, conformément aux règles sur le lieu de fourniture applicables aux BMI prévues à l'article 142 de la LTA et aux articles 5 à 8 du Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée³.

Mesure de détaxation

Lorsqu'un inscrit effectue une fourniture d'un BMI à un non-résident qui n'est pas inscrit au fichier de la TPS, l'article 10.1 de la partie V de l'annexe VI de la LTA trouvera application. Dans un tel cas, sous réserve de ne pas être visée par les exceptions prévues aux alinéas a) à e) de ce même article, la fourniture pourra être détaxée.

¹ *Nestlé Canada Inc. c. R.*, 2017 CarswellNat 9454, 276 A.C.W.S. (3d) 963, [2017] G.S.T.C. 22, 2017 TCC 33, 2017 CCI 33.

² 2011 CarswellNat 1779, 2011 CAF 89, 2011 FCA 89, 2011 G.T.C. 2014 (Eng.), 417 N.R. 261, [2011] G.S.T.C. 46.

³ DORS/2010-117.

Pour plus d'informations relativement à l'exportation de BMI, nous vous référons au bulletin d'information sur la TPS/TVH GI-034, accessible à l'adresse suivante :

<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/gi-034/exportations-biens-meubles-incorporels.html>

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 *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.

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 les régimes de la TPS/TVH.

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