

Québec, le 13 avril 2021

**Objet : Interprétation relative à la TPS
Interprétation relative à la TVQ
Photographie culinaire
N/Réf. : 19-048494-001**

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] en regard des faits exposés ci-dessous.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande et des renseignements additionnels obtenus de votre part, notre compréhension des faits est la suivante :

1. Vous êtes un photographe culinaire inscrit aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
2. Vous concluez avec vos clients des contrats ayant pour objet la création et le développement de recettes ainsi que la réalisation de photos.
3. Certains clients ne résident pas au Canada et n'y exploitent pas d'entreprise.
4. Les clients vous transmettent par courrier un ou des produits alimentaires qui devront être utilisés lors de la préparation des recettes. Ces produits deviennent votre propriété et ne sont pas retournés aux clients.
5. Vous décrivez les divers éléments fournis comme suit :
 - Le développement du concept;
 - Le développement des recettes;
 - La prise des photos;
 - La retouche des photos;
 - Le transfert des droits exclusifs sur les photos et les recettes;
 - La transmission des photos et des recettes *****.

6. En contrepartie de ces éléments, vous facturez un montant unique à vos clients.
7. Toutefois, des frais distincts peuvent également être exigés pour l'achat d'ingrédients supplémentaires requis pour la réalisation des recettes.
8. Pour les fins de la présente demande, vous nous avez soumis un exemple de contrat conclu avec un client non-résident du Canada (Contrat).

Interprétation demandée

Au regard du Contrat soumis, vous désirez obtenir une interprétation de notre part afin de déterminer si la fourniture rendue au profit d'un client non-résident du Canada est taxable ou détaxée aux fins de la TPS et de la TVQ.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

Fourniture unique ou fournitures multiples

Lorsqu'une convention prévoit la fourniture d'un certain nombre de biens et services, il faut d'abord établir si, aux termes de la convention, une fourniture unique sera effectuée ou s'il s'agira de fournitures multiples. Dans ce genre de situation, la question de savoir si la personne effectue une fourniture unique ou des fournitures multiples est une question de fait. Pour ce faire, l'intention des parties, les circonstances entourant la transaction et les pratiques habituelles du fournisseur doivent notamment être considérées.

Une fourniture unique est composée de plusieurs éléments lorsque ceux-ci sont des parties intégrantes de la fourniture, qu'ils sont inextricablement liés entre eux-mêmes, et qu'ils sont tellement interdépendants et s'entrecroisent tellement qu'ils doivent être fournis conjointement. Il en est de même lorsqu'un des éléments de l'opération est tellement dominé par un autre élément que ce premier a perdu toute identité aux fins fiscales.

Au contraire, des fournitures multiples sont réalisées lorsqu'un ou plusieurs des éléments peuvent raisonnablement ou concrètement être détachés.

L'Agence du revenu du Canada (ARC) précise, dans son Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2¹, que les questions suivantes peuvent aider à établir si une opération consiste en une fourniture unique ou des fournitures multiples :

- Le bien ou le service est-il fourni par deux fournisseurs ou plus?
- Y a-t-il plus d'un acquéreur?
- Qu'est-ce que le fournisseur a fourni pour la contrepartie qu'il a reçue?

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

- 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?

Selon le Contrat soumis, nous concluons qu'il s'agit d'une fourniture unique. En effet, les divers éléments que vous fournissez sont interdépendants et enchevêtrés au point de faire partie intégrante d'un ensemble complet ne pouvant pas être raisonnablement considéré comme des fournitures détachées. Du point de vue de votre client, seule la fourniture de l'ensemble de ces éléments pourra répondre et satisfaire à ses besoins.

Puisqu'une fourniture unique est effectuée, l'élément prédominant de cette fourniture doit être identifié afin d'en déterminer la nature.

Nature de la fourniture

L'ARC fournit des lignes directrices afin que soit déterminé si une fourniture effectuée par voie électronique doit être qualifiée comme étant la fourniture d'un bien meuble incorporel ou d'un service :

« [...] une fourniture effectuée par voie électronique est classée comme la fourniture soit d'un bien meuble incorporel, soit d'un service. Au moment d'établir si une fourniture particulière effectuée par voie électronique en est une de bien meuble incorporel ou de service, l'ADRC [maintenant l'ARC] prendra en considération un nombre de facteurs. Cette approche tient compte de la nature de l'entente conclue entre le fournisseur et le client et de la question à savoir si la substance de l'entente vise le travail (ou le travail et l'équipement) ou des biens (y compris le transfert de droits sur un bien ou pour l'utilisation d'un bien).

Voici des facteurs qui dénoteraient généralement qu'une fourniture effectuée par voie électronique constitue la fourniture d'un bien meuble incorporel :

- 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.

Voici des facteurs qui dénoteraient généralement qu'une fourniture effectuée par voie électronique est un service :

- 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 fourniture². »

En l'espèce, la fourniture rendue comporte un travail précis que vous exécutez pour un client en particulier et il y a intervention humaine dans la réalisation de celle-ci. Par ailleurs, le transfert des droits constitue un élément accessoire à la fourniture réalisée. Par conséquent, nous considérons que la fourniture que vous effectuez correspond à la fourniture d'un service.

Assujettissement

En vertu de l'article 165 de la LTA, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer une taxe calculée sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

Selon l'alinéa 142(1)g) de la LTA, un service est réputé fourni au Canada s'il est ou sera rendu en tout ou en partie au Canada. Par ailleurs, conformément à l'alinéa 142(2)g) de la LTA, un service est réputé fourni à l'étranger lorsqu'il est ou sera rendu entièrement à l'étranger.

Considérant que votre service est rendu en totalité au Canada, il est réputé y être fourni. Il est donc assujéti à la TPS, sous réserve de l'application d'une règle de détaxation.

Détaxation

La fourniture d'un service effectuée au profit d'une personne qui ne réside pas au Canada peut constituer une fourniture détaxée en vertu, notamment, de l'article 7 de la partie V de l'annexe VI de la LTA, pour autant que la fourniture ne porte pas, entre autres exclusions, sur un service lié à un bien meuble corporel (BMC) qui est situé au Canada au moment de l'exécution du service.

Dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-169R³, l'ARC propose certaines lignes directrices permettant de déterminer si un service est lié à un BMC. Ainsi, pour qu'un service soit considéré être lié à un BMC, il doit y avoir un lien plus qu'indirect ou accessoire entre le service et le BMC.

² ARC, Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-090, « La TPS/TVH et le commerce électronique » (juillet 2002).

³ 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 1999).

Selon notre compréhension des faits, même si votre client vous transmet par courrier un ou des produits alimentaires qui devront être utilisés lors de la préparation des recettes, nous sommes d'avis que le service que vous fournissez ne peut être considéré comme étant lié à ceux-ci. En effet, le service n'a pas été conçu, élaboré ou exécuté pour répondre à un besoin particulier du produit. Bien qu'un certain lien existe entre le produit et le service, ce lien est davantage indirect que direct. En l'espèce, l'objet direct du service prévu au Contrat n'est pas le produit alimentaire fourni par le client.

Ainsi, selon le Contrat soumis, nous concluons que le service rendu au profit d'un client non-résident est détaxé en vertu de l'article 7 de la partie V de l'annexe VI de la LTA.

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.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS 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.

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