

Sainte-Foy, le 27 novembre 2003

**OBJET : Vente d'images numérisées par Internet
 Interprétation relative à la TPS/TVH
 Interprétation relative à la TVQ
 N/Réf. : 01-0106649**

La présente fait suite à la vôtre concernant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C., c. E-15; « LTA ») et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (L.R.Q., c. T-0.1; « LTVQ ») relativement à la vente par Internet d'images numérisées. Nous nous excusons du délai à donner suite à votre demande.

Exposé des faits

La société de votre client (ci-après « la Société ») a son siège social au Québec et une place d'affaires en Ontario. Celle-ci est inscrite aux fins de la TPS/TVH, de la TVQ et de la taxe de vente de l'Ontario.

La Société offre en vente sur son site Web des images numérisées. Le droit de commercialisation de ces images sera acquis de sociétés américaines, lesquelles sont propriétaires des images et ont droit à un pourcentage du chiffre d'affaires généré par les ventes d'images effectuées à partir du site de la Société.

Le site comprend plusieurs milliers d'images que les clients potentiels peuvent visualiser directement à l'écran. La qualité des images varie de basse résolution à très haute résolution. Ces images numérisées sont produites à l'aide d'appareils photographiques spécialement conçus à cet effet. Les clients qui souhaitent acheter certaines images peuvent le faire en procédant à la sélection de celles-ci directement à l'écran, en fournissant certaines informations permettant de les identifier (nom, adresse,

etc.) et en effectuant le paiement de la commande à l'aide de leur carte de crédit. Le transfert par voie électronique des images est autorisé dès que certaines informations essentielles ont été fournies et validées électroniquement, que le paiement par carte de crédit a été autorisé par la société émettrice et que l'acceptation du contrat a été signifiée. Dans ce processus, aucune intervention humaine n'est requise par les employés de la Société.

Le site de la Société est accessible aussi bien aux entreprises qu'aux consommateurs, et ce, partout dans le monde. Aucune restriction n'existe quant à l'utilisation des images dans une province ou une autre, ni dans un pays ou un autre.

Les acquéreurs doivent cependant accepter certaines limitations à l'utilisation des images. De façon plus précise, ils ne sont autorisés à utiliser les images qu'à titre de dernier utilisateur (toute reproduction à des fins de revente étant interdite) et aux seules fins suivantes :

- conception de sites Web, en réseau ou en multimédia;
- publicité ou promotion, présentation ou brochures;
- montage d'éléments de présentation destinés à la clientèle;
- emballage de produits;
- jaquettes de livres, de CD musicaux, de vidéocassettes ou de logiciels;
- calendriers, cartes postales et affiches.

L'emplacement du serveur est au siège social de la Société, soit au Québec.

QUESTIONS

Vous nous interrogez quant à l'application de la LTA et de la LTVQ à l'égard de la fourniture des images numérisées.

TPS/TVH

- Qualification de la fourniture

La fourniture d'images par téléchargement constitue la fourniture d'un bien meuble incorporel (BMI) en vertu de la LTA. En vertu du paragraphe 165(1) LTA, une telle fourniture effectuée au Canada est généralement assujettie à la TPS/TVH, sauf si elle constitue une fourniture détaxée.

- Lieu de la fourniture

Le sous-alinéa 142(1)c)(i) de la LTA répute la fourniture d'un BMI qui n'est pas relatif à un immeuble, à un bien meuble corporel ou à un service comme étant effectuée au Canada si le BMI peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada. L'expression « peut être utilisé » est interprétée comme signifiant « autorisé à être utilisé ». En d'autres mots, la fourniture d'un BMI peut être considérée comme étant effectuée au Canada même si le BMI n'est pas, dans les faits, utilisé au Canada. Ainsi, lorsqu'il n'y a aucune restriction (dans une licence ou tout autre contrat par exemple) quant au lieu où le BMI peut être utilisé, il sera généralement considéré que le BMI *peut* être utilisé au Canada.

En conséquence, la fourniture d'images par voie électronique effectuée par la Société est réputée effectuée au Canada en vertu du sous-alinéa 142(1)c)(i) de la LTA puisque les images peuvent être utilisées en totalité ou en partie au Canada. Le fait que la fourniture puisse être effectuée à un acquéreur qui est à l'étranger au moment où la fourniture est effectuée n'a aucun impact quant à déterminer si la fourniture du BMI est effectuée au Canada ou non.

Tout acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada doit payer la TPS/TVH relativement à la fourniture au taux de 7 % (ou 15 % dans le cas où la fourniture est effectuée dans l'une des trois provinces participantes : Nouveau-Brunswick, Nouvelle-Écosse et Terre-Neuve et le Labrador) sur la valeur de la contrepartie de la fourniture, à moins que la fourniture soit détaxée.

Dans le cas où une fourniture qui n'est pas détaxée est effectuée au Canada, une analyse supplémentaire doit être faite dans le but de déterminer dans quelle province la fourniture est effectuée, et ce, afin d'appliquer le taux approprié de la taxe.

Ce sont l'article 144.1 et l'annexe IX LTA qui permettent de déterminer si la fourniture d'un BMI qui est effectuée au Canada est effectuée dans une province participante ou non participante. En vertu de l'article 144.1 LTA, une fourniture est réputée effectuée dans une province si elle est effectuée au Canada ainsi que dans la province en application de l'annexe IX. Dans les autres cas, la fourniture est réputée effectuée hors de la province. La même disposition prévoit également qu'une fourniture qui est effectuée au Canada mais qui n'est pas effectuée dans une province participante est réputée effectuée dans une province non participante.

La LTA prévoit, aux alinéas 2*d*) et 3*d*) de la partie III de l'annexe IX, différentes règles permettant de déterminer dans quelle province est effectuée une fourniture d'un BMI (non lié à un immeuble, à un bien meuble corporel ou à un service) qui est effectuée au Canada. Ainsi, la première de ces règles est celle du sous-alinéa 2*d*)(i) de la partie III de l'annexe IX qui stipule que la fourniture d'un BMI est effectuée dans une province dans le cas où la totalité, ou presque (i.e. 90 % ou plus), des droits canadiens relatifs au bien ne peuvent être utilisés que dans la province. L'expression « droits canadiens » réfère à la partie du BMI qui peut être utilisée au Canada (article 1 de la partie III de l'annexe IX). Puisque vous nous mentionnez que dans le présent cas que l'utilisation des

images téléchargées n'est pas restreinte d'aucune manière à une province spécifique ou à un groupe de provinces, le sous-alinéa 2d)(i) et, de façon similaire, l'alinéa 3d), de la partie III de l'annexe IX, ne s'appliquent donc pas en l'espèce.

Une deuxième règle est édictée par le sous-alinéa 2d)(ii) de la partie III de l'annexe IX LTA qui stipule que la fourniture d'un BMI est réputée effectuée dans une province si le lieu de négociation de la fourniture se trouve dans la province et si le bien peut être utilisé (i.e. est autorisé à être utilisé) autrement qu'exclusivement à l'extérieur de la province. Ainsi, dans le cas où il n'y a aucune restriction relative à la province dans laquelle les images acquises par téléchargement peuvent être utilisées, il s'ensuivra forcément que ce droit d'utilisation des images pourra être utilisé par l'acquéreur autrement qu'exclusivement à l'extérieur de la province dans laquelle se trouve le lieu de négociation. L'article 1 de la partie I de l'annexe IX de la LTA définit l'expression « lieu de négociation » comme signifiant « [...] le lieu où est situé l'établissement stable du fournisseur auquel le particulier qui est le principal négociateur, pour le compte du fournisseur, de la convention portant sur la fourniture travaille ou se présente habituellement [...] ». ».

En nous fondant sur les informations que vous nous avez fournies, à savoir que le serveur de la Société ainsi que son siège social sont situés au Québec, et à moins d'indications à l'effet que c'est par l'intermédiaire de sa place d'affaires située en Ontario que la Société effectue la fourniture des images, nous sommes d'avis que le lieu de négociation se trouve au Québec. Il s'ensuit, en application de la deuxième règle discutée ci-dessus et édictée par le sous-alinéa 2d)(ii) de la partie III de l'annexe IX, que la fourniture par voie électronique des images est réputée effectuée au Québec, une province non participante. La contrepartie de cette fourniture est donc assujettie à la TPS au taux de 7 %, à moins que la fourniture soit détaxée.

- *Détaxation*

En vertu de l'article 10 de la partie V de l'annexe VI LTA, est détaxée la fourniture d'une invention, d'un brevet, d'un secret industriel, d'une marque de commerce, d'une raison sociale, d'un droit d'auteur, d'une conception industrielle ou de tout autre propriété intellectuelle, ou des droits, licences ou privilèges afférents à leur utilisation, au profit d'un acquéreur qui ne réside pas au Canada et qui n'est pas inscrit dans le régime de la TPS/TVH au moment de la fourniture.

D'après les faits spécifiques à votre demande, nous sommes d'avis que la fourniture des images par voie électronique par la Société constitue une fourniture détaxée dans le cas où elle est effectuée au profit d'une personne qui ne réside pas au Canada et qui n'est pas inscrite dans le régime de la TPS/TVH.

- *Preuves relatives à la résidence et à l'inscription*

Ce que le Ministère accepte comme preuve suffisante de résidence et d'inscription demeure tel qu'indiqué dans la section 4.5.1 de la *Série des mémorandums TPS/TVH (Exportations – Déterminer le statut de résidence)*, dont copie est jointe à la présente. Les annexes A et B de cette publication décrivent la documentation que le Ministère acceptera généralement comme preuve suffisante que la personne est un non-résident et n'est pas inscrite dans le régime de la TPS/TVH. Le Ministère prendra toutefois en considération d'autres types de documentation comme preuve de la non-résidence et du statut de non-inscrit de l'acquéreur.

Les informations recueillies par le serveur de votre client qui proviennent de la section « identification » du formulaire d'achat que l'acquéreur des images remplit en ligne ne sont pas considérées par le Ministère, à elles seules, comme une preuve suffisante. Le Ministère exige que de telles informations soient accompagnée d'autres formes de preuves et documents tels que, par exemple, l'information relative à l'utilisation d'une carte de crédit (soit les nom et adresse fournis par l'acquéreur et l'approbation de la transaction par l'institution financière émettrice de la carte dans le cas où celle-ci — ou un tiers agissant pour elle — vérifie les informations fournies par l'acquéreur) ou le retraçage de numéros de protocole Internet (adresse IP) de l'acquéreur.

- *Films animés, extraits de films ou de vidéos*

Dans l'éventualité où la Société offrait en vente des films animés et des extraits de films ou de vidéos, notre réponse exprimée ci-dessus s'appliquerait également à de telles fournitures, pour autant qu'elles soient effectuées aux mêmes conditions que la fourniture des images numérisées, notamment quant à l'étendue des droits d'utilisation.

Les commentaires précédents constituent notre opinion générale sur le sujet de votre lettre. Les modifications proposées à la *Loi sur la taxe d'accise*, si elles sont appliquées, peuvent avoir des répercussions sur l'interprétation donnée dans la présente. Ces commentaires ne sont pas des décisions et, conformément aux lignes directrices énoncées à la section 1.4 du chapitre 1 de la *Série des mémorandums sur la TPS/TVH*, ils ne lient pas le Ministère en ce qui a trait à une situation en particulier.

TVQ

Étant donné l'harmonisation des régimes de la TPS/TVH et de la TVQ, notre opinion présentée ci-dessus s'applique également à l'égard de la LTVQ, en faisant toutefois les adaptations nécessaires compte tenu du contexte québécois du régime de la TVQ.

- *Serveur en Ontario*

Vous nous questionnez par ailleurs quant à l'impact, dans le régime de la TVQ spécifiquement, de l'emplacement du serveur de la Société par l'intermédiaire duquel les commandes sont effectuées. Dans l'éventualité où le serveur était situé à la place d'affaires de la Société en Ontario, il y aurait prépondérance à conclure que le lieu de négociation de la fourniture est alors situé en Ontario, pour autant qu'aucune personne travaillant ou se rapportant habituellement à la place d'affaires située au Québec de la Société n'intervienne dans le fait d'offrir ou d'accepter une commande d'un acquéreur.

Si vous avez des questions relatives à la présente lettre, n'hésitez pas à communiquer avec le soussigné au ***** ou, sans frais, au 1 888 830-7747, poste ****.

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

p.j.