

Québec, le 5 mars 2012

\*\*\*\*\*

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH  
Interprétation relative à la TVQ  
Commerce électronique  
N/Réf. : 12-014001-001**

---

\*\*\*\*\*,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. (1985), ch. E-15) [ci-après LTA] et de la Loi sur la taxe de vente du Québec (L.R.Q., c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à une fourniture réalisée par voie de commerce électronique.

**Exposé des faits**

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

1. \*\*\*\*\* [ci-après \*\*\*\*\*] est une société constituée en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (L.R.C. (1985), ch. C-44), dont le siège est situé à \*\*\*\*\*.
2. \*\*\*\*\* a développé un logiciel de gestion de comptes destiné à des entreprises qui utilisent l'application « \*\*\*\*\* » pour la réalisation de leurs fournitures.
3. Ce logiciel est entièrement automatisé et ne requiert aucune intervention humaine de la part de \*\*\*\*\*.
4. Par l'intermédiaire de son site Internet, \*\*\*\*\* fournit par vente une licence d'utilisation du logiciel, qui n'est pas restreinte géographiquement.
5. Dans le cadre de son entreprise, \*\*\*\*\* n'obtient aucune adresse de l'acquéreur et il ne lui est pas possible de retracer cette information.

**Interprétation demandée**

Vous désirez obtenir une interprétation de notre part quant à l'application de la TPS/TVH et de la TVQ à la vente de logiciels par \*\*\*\*\*.

## **Interprétation donnée**

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

Généralement, toute fourniture de biens et de services effectuée au Canada est soit taxable<sup>1</sup>, soit exonérée<sup>2</sup>. En effet, le paragraphe 165(1) LTA énonce que l'acquéreur<sup>3</sup> d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

Le paragraphe 165(2) LTA précise que lorsqu'une fourniture taxable est effectuée dans une province participante, l'acquéreur est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada, outre la taxe imposée en vertu du paragraphe 165(1) LTA, une taxe calculée au taux de taxe applicable à la province sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

En tout cas, le taux de taxe est nul lorsque la taxe est relative à une fourniture détaxée<sup>4</sup>. Toutefois, selon notre compréhension des faits, la fourniture qu'effectue \*\*\*\*\* ne semble pas être une fourniture exonérée en vertu de l'annexe V LTA ou détaxée en vertu de l'annexe VI LTA.

Par ailleurs, le paragraphe 221(1) LTA énonce que la personne qui effectue une fourniture taxable doit, à titre de mandataire de Sa Majesté du chef du Canada, percevoir la taxe payable par l'acquéreur.

Pour les motifs qui suivent, nous sommes d'opinion que \*\*\*\*\* est tenu de percevoir la TVH au taux de 15 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

#### *Qualification de la fourniture*

Une « fourniture » comprend, généralement, la livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation<sup>5</sup>.

Le paragraphe 123(1) LTA énonce quelques définitions à cet égard. Ainsi, un « bien » est, à l'exclusion d'argent, tous biens — meubles et immeubles — tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque, une action ou une part. Par ailleurs, un « service » comprend tout ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni fourni à un employeur par une personne qui est un salarié de l'employeur, ou a accepté de l'être, relativement à sa charge ou à son emploi.

Une fourniture qui est effectuée par voie électronique n'est pas une fourniture d'un bien meuble corporel. Bien que l'expression « bien meuble corporel » ne soit pas définie dans la LTA, elle englobe généralement les objets ou les choses que l'on peut

---

<sup>1</sup> Voir par. 123(1) « fourniture taxable » LTA : comprend toute fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale.

<sup>2</sup> Voir par. 123(1) « fourniture exonérée » LTA; annexe V LTA.

<sup>3</sup> Voir par. 123(1) « acquéreur » LTA : généralement, toute personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture.

<sup>4</sup> Par. 165(3) LTA. Voir également par. 123(1) « fourniture détaxée » LTA; annexe VI LTA.

<sup>5</sup> Par. 123(1) « fourniture » LTA.

voir et toucher et qui peuvent être déplacés au moment où la fourniture est effectuée. Le commerce électronique permet aux fournisseurs de livrer à leurs clients, sous forme électronique ou « numérisée », certains produits habituellement considérés comme des biens meubles corporels. Ces fournitures ne cadrent plus dans la définition de biens meubles corporels.

De ce fait, une fourniture effectuée par voie électronique peut être considérée comme la fourniture soit d'un bien meuble incorporel [ci-après BMI], soit d'un service. Au moment d'établir si une fourniture particulière effectuée par voie électronique en est une de BMI ou de service, il est nécessaire d'analyser certains facteurs. Cette approche tient compte de la nature de l'entente conclue entre le fournisseur et le client, ainsi que 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)<sup>6</sup>.

Les facteurs mentionnés ci-après dénotent 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.

Par contre, les facteurs suivants dénotent généralement qu'une fourniture effectuée par voie électronique constitue 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 fourniture.

Selon les faits énoncés à votre demande, nous considérons que le bien fourni par \*\*\*\*\* pourrait constituer un BMI.

#### *Détermination du lieu de la fourniture*

Règle générale, la fourniture d'un bien meuble incorporel est réputée effectuée au Canada lorsque ce bien peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada<sup>7</sup>. Toutefois, la

---

<sup>6</sup> Voir ARC, Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-090 « La TPS/TVH et le commerce électronique » (juillet 2002) à la p. 3 et s.

<sup>7</sup> S.-al. 142(1)c)(i) LTA.

fourniture d'un bien meuble incorporel qui ne peut être utilisé au Canada est réputée effectuée à l'étranger<sup>8</sup>.

Une fourniture effectuée au Canada est réputée effectuée dans une province dans la mesure prévue à l'annexe IX LTA et au Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée (DORS/2010-117) [ci-après Règlement]. Lorsque la fourniture n'est pas réputée effectuée dans une province, elle est réputée effectuée hors de la province. Par ailleurs, les fournitures effectuées au Canada qui ne sont pas effectuées dans une province participante sont réputées effectuées dans une province non participante<sup>9</sup>.

À ce sujet, l'article 8 du Règlement indique que :

La fourniture d'un bien meuble incorporel, sauf un tel bien lié à un immeuble ou à un bien meuble corporel, relativement auquel les droits canadiens peuvent être utilisés autrement que seulement principalement dans des provinces participantes et autrement que seulement principalement à l'extérieur de ces provinces est effectuée dans une province donnée si :

*a)* s'agissant d'une fourniture dont la valeur de la contrepartie est de 300 \$ ou moins et qui est effectuée par l'intermédiaire d'un emplacement déterminé du fournisseur situé dans la province donnée et en présence d'un particulier qui en est l'acquéreur ou qui agit au nom de celui-ci, le bien peut être utilisé dans la province donnée;

*b)* s'agissant d'une fourniture à l'égard de laquelle l'alinéa *a)* ne s'applique pas, les conditions suivantes sont réunies :

(i) dans le cours normal des activités de son entreprise, le fournisseur obtient une adresse (appelée « adresse donnée » au présent alinéa) qui est :

(A) s'il n'obtient qu'une seule adresse qui est une adresse résidentielle ou d'affaires de l'acquéreur au Canada, cette adresse,

(B) s'il obtient plus d'une adresse visée à la division (A), l'adresse visée à cette division qui est la plus étroitement liée à la fourniture,

(C) dans les autres cas, l'adresse de l'acquéreur au Canada qui est la plus étroitement liée à la fourniture,

(ii) l'adresse donnée se trouve dans la province donnée,

(iii) le bien peut être utilisé dans la province donnée;

*c)* s'agissant d'une fourniture à l'égard de laquelle ni l'alinéa *a)* ni l'alinéa *b)* ne s'appliquent, la province donnée est celle des provinces où le bien peut être utilisé qui présente le taux de taxe le plus élevé [notre soulignement].

Selon notre compréhension des faits, \*\*\*\*\* n'obtient aucune adresse de l'acquéreur dans le cadre de son entreprise et il ne lui est pas possible de retracer cette information. De plus, la fourniture qu'effectue \*\*\*\*\* est entièrement effectuée par

---

<sup>8</sup> S.-al. 142(2)c(i) LTA.

<sup>9</sup> Art. 144.1 LTA; *Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée*, DORS/2010-117. Voir également ARC, Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-103 « Taxe de vente harmonisée – Règles sur le lieu de fourniture pour déterminer si une fourniture est effectuée dans une province » (juin 2010).

commerce électronique et n'est pas effectuée par l'intermédiaire d'un emplacement de \*\*\*\*\* et en présence d'un particulier. En conséquence et en application de l'alinéa 8c) du Règlement, la fourniture d'un BMI qu'effectue \*\*\*\*\* sera réputée effectuée dans une province donnée qui est celle des provinces participantes où le bien peut être utilisé qui présente le taux de taxe le plus élevé.

Le taux de taxe applicable à une province participante correspond, généralement, soit à un taux réglementaire applicable à la province, soit, par défaut, au taux figurant à l'annexe VIII. Actuellement, seule la Nouvelle-Écosse a édicté un taux réglementaire qui est de 10 %<sup>10</sup> et le taux de taxe applicable figurant à l'annexe VIII est de 8 % pour l'ensemble des provinces participantes, à l'exception de la Colombie-Britannique, où il est de 7 %<sup>11</sup>. Ainsi, c'est en Nouvelle-Écosse que le taux de taxe est le plus élevé avec un taux de 10 %.

En conséquence, la fourniture par \*\*\*\*\* d'un BMI à un acquéreur est réputée effectuée en Nouvelle-Écosse et la TVH au taux de 15 %, soit 5 % pour la composante fédérale et 10 % pour la composante provinciale est applicable.

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 étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ est au même effet que sous le régime de la TPS en ce qui a trait à la qualification de la fourniture.

En ce qui a trait au lieu de la fourniture, l'article 22.11.2 LTVQ stipule que :

La fourniture d'un bien meuble incorporel, autre qu'un bien meuble incorporel qui se rapporte à un immeuble ou à un bien meuble corporel, à l'égard duquel les droits canadiens peuvent être utilisés autrement que seulement principalement au Québec et autrement que seulement principalement hors du Québec est réputée effectuée au Québec si :

1° dans le cas d'une fourniture dont la valeur de la contrepartie est de 300 \$ ou moins qui est effectuée par l'intermédiaire d'un emplacement déterminé du fournisseur au Québec et en présence d'un particulier qui en est l'acquéreur ou qui agit pour le compte de celui-ci, le bien meuble incorporel peut être utilisé au Québec;

<sup>10</sup> *Règlement de 2010 sur la TVH applicable à la Nouvelle-Écosse*, DORS/2010-99, art. 2.

<sup>11</sup> Voir également l'art. 2 du *Règlement sur la TVH applicable à la Colombie-Britannique*, DORS/2011-121 qui précisait que le taux applicable à la Colombie-Britannique s'établirait à 6 % à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2012 dans la mesure où le résultat du référendum n'était pas favorable à l'abolition de la taxe de vente harmonisée en Colombie-Britannique.

2° dans le cas d'une fourniture qui n'est pas réputée effectuée au Québec en vertu du paragraphe 1°, les conditions suivantes sont satisfaites:

a) dans le cours normal de son entreprise, le fournisseur obtient une adresse – appelée « adresse donnée » dans le présent paragraphe – qui est, selon le cas:

i. si le fournisseur n'obtient qu'une seule adresse qui est une adresse résidentielle ou d'affaires de l'acquéreur au Canada, l'adresse résidentielle ou d'affaires obtenue par le fournisseur;

ii. si le fournisseur obtient plus d'une adresse visée au sous-paragraphe i, l'adresse visée à ce sous-paragraphe qui est la plus étroitement reliée à la fourniture;

iii. dans tout autre cas, l'adresse de l'acquéreur au Canada qui est la plus étroitement reliée à la fourniture;

b) l'adresse donnée se trouve au Québec;

c) le bien meuble incorporel peut être utilisé au Québec.

Selon notre compréhension des faits, \*\*\*\*\* n'obtient aucune adresse de l'acquéreur dans le cadre de son entreprise et il ne lui est pas possible de retracer cette information. De plus, la fourniture qu'effectue \*\*\*\*\* est entièrement effectuée par commerce électronique et n'est pas effectuée par l'intermédiaire d'un emplacement déterminé de \*\*\*\*\* au Québec et en présence d'un particulier. Ainsi, les conditions spécifiées à l'article 22.11.2 LTVQ n'étant pas rencontrées, la fourniture réalisée par \*\*\*\*\* n'est pas réputée effectuée au Québec en vertu de cet article.

Cette fourniture n'étant pas réputée autrement réputée effectuée au Québec en application des articles 22.7 à 22.24 et 22.28 à 22.30 LTVQ, elle est réputée effectuée hors du Québec en vertu de l'article 22.32 LTVQ et la TVQ n'est pas applicable.

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