

Québec, le 4 juillet 2012

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH
Interprétation relative à la TVQ
Abonnement à un site de jeu en ligne
N/Réf. 12-014965-001**

*****,

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 (L.R.Q., c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à l'égard d'abonnements à un site de jeu en ligne.

Exposé des faits

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

1. Société A est une société qui exploite une entreprise de jeux ***** sur Internet.
2. Société A est résidente du Québec, n'a qu'un établissement stable au Québec et est inscrite aux fichiers de la TPS et de la TVQ.
3. Société A fournit un abonnement qui permet à un particulier [ci-après, un « joueur »] de jouer en ligne contre d'autres joueurs à un jeu *****.
4. Chaque joueur doit s'inscrire via Internet afin d'obtenir un numéro d'utilisateur et un mot de passe.
5. Il n'y a aucun téléchargement; quand un joueur veut jouer, il se rend sur le site Internet de Société A, il inscrit son numéro d'utilisateur et son mot de passe et il peut ensuite jouer directement en ligne au jeu *****.
6. Les joueurs proviennent à la fois du Québec, des autres provinces canadiennes et de plusieurs autres pays.

7. Le coût de l'abonnement est de ***** \$ annuellement et le paiement se fait une fois l'an, au moment de l'inscription.
8. Les joueurs paient par carte de crédit ou par PayPal, ce qui permet à Société A d'identifier le pays en provenance duquel le paiement est effectué.
9. Dans le cours normal de son entreprise, Société A obtient l'adresse résidentielle de chacun des joueurs au moment de l'inscription.
10. Société A n'utilise aucun logiciel de géolocalisation permettant de connaître l'endroit où se situent les joueurs lorsqu'ils s'abonnent ou lorsqu'ils jouent au jeu.
11. Le serveur qui héberge le site de Société A et les bases de données de chacun des joueurs est situé au Québec.

Interprétation demandée

Vous désirez connaître la réponse aux questions suivantes :

1. Est-ce que Société A devra percevoir la TPS et la TVQ à l'égard de l'abonnement des joueurs dont l'adresse résidentielle est au Québec ?
2. Est-ce que Société A devra percevoir la TVH au taux en vigueur dans la province participante où se situe l'adresse résidentielle du joueur ?
3. Est-ce que Société A devra percevoir la TPS à l'égard de l'abonnement des joueurs dont l'adresse résidentielle est soit en Saskatchewan, au Manitoba, en Alberta ou à l'Île-du-Prince-Édouard ?
4. Pour bénéficier des mesures de détaxation prévues par la LTA et la LTVQ, est-ce que Société A devra se munir d'un système de géolocalisation afin d'être en mesure de prouver que le joueur non résident et non inscrit n'est pas physiquement au Canada au moment où la fourniture est effectuée ?

Interprétation donnée

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

Lieu de fourniture sous le régime de la TPS

L'accès à un site Web de jeu en ligne constitue la fourniture d'un bien meuble incorporel [ci-après, un « BMI »] selon les critères de l'Agence du revenu du Canada [ci-après, l'« ARC »]¹.

Par ailleurs, précisons que la fourniture d'un droit d'accès à un site Web de jeux en ligne n'est pas la fourniture d'un BMI qui se rapporte à un immeuble, à un bien meuble ou à un service.

¹ Bulletin d'information technique de l'Agence du revenu du Canada, « B-090 — LA TPS/TVH ET LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE » (12 juillet 2002).

Pour l'application de la TPS, en vertu du sous-alinéa 142(1)c)(i) LTA, un BMI est réputé fourni au Canada s'il peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada.

« Règle générale — Canada

142. (1) Pour l'application de la présente partie et sous réserve des articles 143, 144 et 179, un bien ou un service est réputé fourni au Canada si :

[...]

c) s'agissant d'un bien meuble incorporel, selon le cas :

(i) il peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada,

(ii) il se rapporte à un immeuble situé au Canada, à un bien meuble corporel qui y est habituellement situé ou à un service à y être rendu;

[...]. »

Puisqu'en l'occurrence, le droit d'accès au site de jeu en ligne peut être utilisé n'importe où dans le monde, il est donc réputé fourni au Canada.

Toutefois, dans certaines circonstances, cette fourniture peut être détaxée, comme discuté plus loin.

Lieu de fourniture sous le régime de la TVH

Puisque le droit d'accès au site de jeu en ligne peut être utilisé n'importe où dans le monde, la fourniture de ce droit d'accès constitue la fourniture d'un BMI, effectuée au Canada, 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 et auquel s'applique l'alinéa 8)b)(i) de la section 2 de la partie 1 du Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée (DORS/2010-117).

« Droits canadiens utilisables — autrement

8. 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 :

[...]

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. »

En vertu de cet alinéa, si le droit d'accès au site de jeu en ligne peut être utilisé partout au Canada et que le fournisseur obtient dans le cours normal de son entreprise, une seule adresse, qui est l'adresse résidentielle de l'acquéreur, le lieu de fourniture du droit d'accès se situera dans la province où se trouve l'adresse de l'acquéreur.

Une adresse doit désigner un emplacement géographique spécifique. L'identification du pays de l'acquéreur fourni par l'intermédiaire du service PayPal ne constitue pas « une adresse » aux fins de l'application des règles sur le lieu de fourniture, donc, en l'occurrence, une seule adresse est fournie.

Ainsi, dans le cas où l'adresse fournie par le joueur se trouve dans une province participante, la fourniture sera réputée effectuée dans cette province participante et la TVH sera exigible au taux applicable à cette province.

À ce jour, les provinces participantes sont les suivantes :

- Ontario (taux de 13 %);
- Nouvelle-Écosse et sa zone extracôtière (taux de 15 %);
- Nouveau-Brunswick (taux de 13 %);
- Colombie-Britannique (taux de 12 %);
- Terre-Neuve-et-Labrador et sa zone extracôtière (taux de 13 %).

Toutefois, la Colombie-Britannique a annoncé qu'elle se retirait comme province participante le 1^{er} avril 2013. Quant à elle, l'Île-du-Prince-Édouard a annoncé le 18 avril 2012 qu'elle entendait devenir une province participante le 1^{er} avril 2013 (taux proposé de 14 %).

Par ailleurs, si l'adresse fournie par le joueur se trouve au Canada, mais non dans une province participante, la fourniture sera réputée effectuée dans une province non participante et seule la TPS (taux de 5 %) devra être perçue sous réserve de l'application de la TVQ discutée plus bas.

Si l'adresse fournie par le joueur ne se trouve pas au Canada, le taux applicable à la fourniture du droit d'accès au site de jeu en ligne sera le taux de TVH le plus élevé applicable aux provinces participantes.

Toutefois, dans certaines circonstances, cette fourniture pourrait être détaxée comme discuté ci-après.

Détaxation d'une fourniture d'un droit d'accès à un site de jeu en ligne

L'article 10.1 de la partie V de l'annexe VI de la LTA permet que soient détaxées toutes les fournitures de BMI effectuées à des personnes non résidentes et non inscrites au moment où elles sont effectuées.

« 10.1 La fourniture d'un bien meuble incorporel effectuée au profit d'une personne non résidente qui n'est pas inscrite aux termes de la sous-section d de la section V de la partie IX de la loi au moment de la fourniture [...] ».

Toutefois, cette règle ne s'applique pas aux fournitures de biens meubles incorporels suivantes :

- « *a) la fourniture effectuée au profit d'un particulier, sauf s'il se trouve à l'étranger au moment de la fourniture;*
- b) la fourniture d'un bien meuble incorporel qui se rapporte, selon le cas :*
 - (i) à un immeuble situé au Canada,
 - (ii) à un bien meuble corporel habituellement situé au Canada,
 - (iii) à un service dont la fourniture est effectuée au Canada et n'est pas une fourniture détaxée visée à l'un des articles de la présente partie ou des parties VII ou IX;
- c) la fourniture qui consiste à mettre à la disposition de quiconque une installation de télécommunication qui est un bien meuble incorporel devant servir à offrir un service visé à l'alinéa a) de la définition de « service de télécommunication » au paragraphe 123(1) de la loi;*
- d) la fourniture d'un bien meuble incorporel qui ne peut être utilisé qu'au Canada;*
- e) toute fourniture visée par règlement [notre soulignement]. »*

Ainsi, dans le cas de la Société A, pour être en mesure de détaxer les fournitures de droit d'accès au site de jeu en ligne, les joueurs doivent être des non-résidents, non-inscrits qui ne sont pas présents au Canada au moment de la fourniture.

Vérification de l'inscription des clients

La politique de l'ARC,² relativement à l'exportation de BMI, énonce que pour s'assurer que les fournitures de biens meubles incorporels puissent être détaxées en vertu de l'article 10.1, les fournisseurs doivent vérifier et conserver une preuve satisfaisante que les fournitures sont effectuées à des clients qui ne sont pas inscrits au

² Info TPS/TVH, GI-034 — EXPORTATIONS DE BIENS MEUBLES INCORPORELS (avril 2007).

moment de la fourniture. Revenu Québec acceptera en général comme preuve une autodéclaration en ligne de ces clients attestant qu'ils ne sont pas inscrits.

Vérification du statut de non-résident

Quant au statut de non-résident de joueurs, pour s'assurer que les fournitures de BMI peuvent être détaxées en vertu de l'article 10.1, les fournisseurs doivent, notamment, vérifier et conserver une preuve satisfaisante que les fournitures sont effectuées à des non-résidents du Canada au moment où elles sont effectuées.

En général, est acceptée comme preuve de résidence une autodéclaration en ligne de ces clients attestant qu'ils ne sont pas des résidents du Canada, ainsi que leur adresse domiciliaire complète, pourvu qu'une autre méthode de vérification de résidence satisfaisante appuie l'autodéclaration. Voici des exemples de méthodes de vérification :

- si les clients paient les fournitures de biens meubles incorporels par carte de crédit ou carte de débit, soit que l'adresse domiciliaire déclarée du client soit comparée à l'adresse de facturation, soit que l'adresse domiciliaire du client soit comparée à l'emplacement de l'institution financière qui a émis la carte;
- l'utilisation d'un logiciel de géolocalisation.

Vérification de l'emplacement physique des clients non-résidents qui sont des particuliers

De plus, pour qu'une fourniture de BMI effectuée à un particulier non résident soit détaxée le particulier ne doit pas être physiquement présent au Canada au moment où la fourniture est effectuée. Les fournisseurs doivent donc vérifier et conserver une preuve satisfaisante que les particuliers étaient physiquement à l'étranger au moment où la fourniture est effectuée. Revenu Québec acceptera l'utilisation d'un logiciel de géolocalisation comme méthode permettant de vérifier que le particulier est physiquement à l'étranger au moment où la fourniture est effectuée.

Ainsi, si Société A désire effectuer des fournitures par Internet détaxées en vertu de l'article 10.1, elle doit utiliser un logiciel de géolocalisation pour être en mesure de prouver que les acquéreurs de ces fournitures ne sont pas physiquement au Canada au moment où ces fournitures sont effectuées.

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, en faisant les adaptations nécessaires, et sous réserve des observations suivantes.

Lieu de fourniture sous le régime de la TVQ

Puisque le droit d'accès au site de jeu en ligne peut être utilisé n'importe où dans le monde, la fourniture de ce droit d'accès constitue la fourniture d'un BMI, à l'égard duquel les droits canadiens peuvent être utilisés autrement que seulement principalement au Québec et autrement que seulement principalement hors du Québec et auquel s'applique l'article 22.11.2. LTVQ.

En vertu de cet article, si le droit peut être utilisé au Québec et que le fournisseur obtient, dans le cours normal de son entreprise, une seule adresse qui est l'adresse résidentielle de l'acquéreur, et si cette adresse se trouve au Québec, la fourniture sera réputée effectuée au Québec et la TVQ devra être perçue quant à la fourniture à moins que cette fourniture constitue une fourniture détaxée effectuée à un non-inscrit, non-résident du Québec comme discuté plus haut.

Par ailleurs, si l'adresse n'est pas au Québec, la fourniture sera réputée effectuée hors du Québec et la TVQ ne s'appliquera donc pas.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la présente lettre, vous pouvez communiquer avec ***** au ***** ou, sans frais, au ***** poste *****.

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

Direction de l'interprétation relative à
l'imposition des taxes