



Québec, le 5 mai 2015

\*\*\*\*\*

**Objet : Interprétation relative à la TPS et à la TVQ  
Fourniture par vente d'un bien meuble corporel  
à une personne non-résidente et non-inscrite  
N/Réf. : 15-025334-001**

---

\*\*\*\*\*  
,

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 la vente de biens meubles corporels à des personnes non-résidentes et non-inscrites aux régimes de taxes.

**Interprétation demandée**

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

1. \*\*\*\*\* (Société) est établie au Québec.
2. Société est inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
3. Société fait affaire avec des clients (Client) qui résident aux États-Unis et qui ne sont pas inscrits aux fichiers de la TPS et de la TVQ.
4. Société vend des biens meubles corporels (BMC) à Client.
5. Les BMC vendus par Société à Client sont livrés par Société, pour le bénéfice de Client, à des particuliers (Particulier) qui résident au Canada.
6. Les biens livrés par Société à Particulier constituent des cadeaux ou des biens récompenses fournis par Client, dans le cadre d'un programme de fidélisation (Programme de points) de Client.

7. Particulier ne débourse aucun montant d'argent en contrepartie des biens qui lui sont fournis par Client et livrés par Société.
8. Particulier n'est pas inscrit aux fichiers de la TPS et de la TVQ et n'acquiert pas les BMC que lui fournit Client dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise.
9. Société ne fait pas l'objet d'une vérification.

### **Interprétation demandée**

Vous désirez savoir si Société doit percevoir les taxes à l'égard des BMC qu'elle vend à Client, mais qu'elle livre à Particulier qui réside au Canada.

Dans votre demande, vous faites référence au paragraphe 181(4) de la LTA, à l'article 350.4 de la LTVQ ainsi qu'à l'exemple 4 présenté dans le memorandum sur la TPS/TVH 3.3.1 « Livraisons directes »<sup>1</sup>.

### **Interprétation donnée**

#### Taxe sur les produits et services (TPS)

#### *Règles relatives à la livraison directe*

Dans la mesure où notre compréhension des faits est exacte, le paragraphe 179(1) de la LTA pourrait s'appliquer aux fournitures de BMC effectuées par vente par Société à Client.

En effet, le paragraphe 179(1) de la LTA prévoit notamment ce qui suit :

« **179.** (1) Pour l'application de la présente partie, lorsque les circonstances suivantes sont réunies :

a) un inscrit, en application d'une convention qu'il a conclue avec une personne non-résidente qui n'est pas inscrite aux termes de la sous-section d de la section V :

(i) effectue au Canada, au profit de la personne non-résidente, la fourniture taxable d'un bien meuble corporel par vente [...],

(ii) à un moment donné, fait transférer, au Canada, la possession matérielle du bien à un tiers (appelé « consignataire » au présent paragraphe) [...],

b) la personne non-résidente n'est pas consommatrice du bien [...] fourni par l'inscrit aux termes de la convention,

les présomptions suivantes s'appliquent :

---

<sup>1</sup> Agence du revenu du Canada (ARC), série des mémorandums sur la TPS/TVH 3.3.1, « Livraisons directes » (juin 2008), Règles générales, exemple 4.

c) l'inscrit est réputé avoir effectué, au profit de la personne non-résidente, et celle-ci, avoir reçu de l'inscrit, une fourniture taxable du bien;

[...]

c.2) cette fourniture est réputée avoir été effectuée pour une contrepartie, qui devient due et est payée au moment donné, égal au montant suivant :

(i) si l'inscrit a fait transférer la possession matérielle du bien à un consignataire auquel la personne non-résidente a fourni le bien à titre gratuit, zéro,

(ii) dans les autres cas, la juste valeur marchande du bien au moment donné;

d) l'inscrit est réputé ne pas avoir fourni à la personne non-résidente un service visé au sous-alinéa a)(i) relativement au bien, sauf s'il s'agit d'un service d'entreposage ou d'expédition du bien. ».

[Nos soulignements]

Selon l'information fournie, nous comprenons que les conditions suivantes du paragraphe 179(1) de la LTA sont respectées dans la situation soumise, à savoir :

1. Société est inscrite au fichier de la TPS.
2. Client est une personne non-résidente et non-inscrite au fichier de la TPS.
3. Société et Client ont conclu une entente aux termes de laquelle Société effectue la fourniture d'un BMC par vente à Client.
4. Particulier réside au Canada et n'est pas inscrit au fichier de la TPS.
5. Client fournit le BMC à Particulier.
6. Société transfère la possession matérielle du BMC, qu'elle vend à Client, à Particulier qui est au Canada.

Il reste donc à déterminer si les conditions suivantes du paragraphe 179(1) de la LTA sont également présentes dans la situation soumise, à savoir :

1. Société effectue, au Canada, la fourniture taxable du BMC par vente à Client.
2. Client n'est pas un consommateur du BMC que lui fournit Société.
3. Client effectue la fourniture taxable du BMC à Particulier à titre gratuit.

### *Fourniture réputée effectuée au Canada*

L'alinéa 142(1)a) de la LTA prévoit que :

« [...] sous réserve des articles 143, 144 et 179, un bien [...] est réputé fourni au Canada si, a) s'agissant d'un bien meuble corporel fourni par vente, il est, ou sera, livré à l'acquéreur au Canada ou y est, ou y sera, mis à sa disposition; [...] ».

Ainsi, la fourniture par vente du BMC effectuée par Société à Client sera réputée effectuée au Canada dans la mesure où le bien est livré à Client, ou mis à sa disposition, au Canada.

### *Bien livré ou mis à la disposition de l'acquéreur*

Le mémorandum sur la TPS/TVH 3.3 « Lieu de la fourniture » mentionne ce que l'on entend par l'expression d'un bien « livré ou mis à la disposition » d'un acquéreur, à savoir :

« 7. Pour l'application des alinéas 142(1)a) et 142(2)a), en vertu desquels les fournitures de biens meubles corporels effectuées par vente sont réputées effectuées au Canada ou à l'étranger, l'expression « livré ou mis à (la) disposition » a le même sens que la notion de livraison au sens des règles de droit sur la vente d'objets, c'est-à-dire :

- « Livré » s'entend dans les cas où la livraison du bien meuble corporel en vertu des règles de droit sur la vente d'objets est effectuée par livraison réelle.
- « Mis à la disposition » s'entend des cas où la livraison du bien meuble corporel en vertu des règles de droit sur la vente d'objets est effectuée par présomption de livraison (c.-à-d. que la possession matérielle réelle du bien meuble corporel n'est pas transférée à l'acquéreur de la fourniture mais qu'elle est reconnue comme voulue par les parties et suffisante en droit). Par exemple, il y a des situations où une personne vend un bien meuble corporel à une autre personne et accepte de détenir le bien à titre de dépositaire de l'acheteur.

8. Dans tous les cas, l'endroit où le bien meuble corporel est livré ou mis à la disposition de l'acquéreur peut être déterminé par renvoi à l'endroit où le bien meuble corporel est considéré comme ayant été livré en vertu des règles de droit sur la vente d'objets applicables dans ce cas.

9. En général, l'endroit où le bien meuble corporel est livré à l'acquéreur ou mis à sa disposition peut être déterminé par renvoi aux modalités du contrat<sup>2</sup>. ».

[Nos soulignements]

---

<sup>2</sup> ARC, série des mémorandums sur la TPS/TVH 3.3, « Lieu de fourniture » (avril 2000), paragraphes 7 à 9.

Par ailleurs, le paragraphe 4 du mémorandum sur la TPS/TVH 3.3.1 « Livraisons directes » précise ce qui suit :

« Les fournisseurs non résidents et non inscrits peuvent effectuer des fournitures de produits provenant du Canada. En pareils cas, le non-résident prendra habituellement des dispositions avec une personne au Canada (par exemple un inscrit qui a vendu les produits au non-résident ou qui lui a fourni un service relatif aux produits) pour que ces produits soient « livrés directement » au Canada à une autre personne pour son compte. En règle générale, aux fins de la TPS/TVH, il y a livraison directe de produits lorsqu'un inscrit effectue au Canada, à un non-résident non inscrit, la fourniture par vente d'un produit ou d'un service commercial relatif au bien, puis transfère la possession matérielle du produit au Canada soit à une autre personne pour le compte du non-résident, soit au non-résident<sup>3</sup>. ».

[Nos soulignements]

Ainsi, considérant ce qui précède, Société effectue, au Canada, la fourniture taxable du BMC qu'elle vend à Client lorsque Société transfère, pour le compte de Client, la possession matérielle du BMC à Particulier qui est au Canada.

#### *Consommateur*

Le paragraphe 123(1) de la LTA définit le terme « consommateur » comme suit :

« Particulier qui acquiert ou importe un bien ou un service, à ses frais, pour sa consommation ou son utilisation personnelles ou pour celles d'un autre particulier. La présente définition exclut le particulier qui acquiert ou importe le bien ou le service pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales ou d'activités dans l'exercice desquelles il effectue des fournitures exonérées. ».

Client n'étant pas un particulier, il n'est donc pas un consommateur du BMC que lui vend Société.

#### *Contrepartie*

La contrepartie du BMC vendu par Société à Client sera égale à zéro dans la mesure où Client fournit, à titre gratuit, le BMC à Particulier.

Or, nous comprenons que le BMC est fourni par Client à Particulier, dans le cadre d'un programme de fidélisation, en échange de points récompenses ou à titre de cadeau.

---

<sup>3</sup> *Supra*, note 2, paragraphe 4.

### *Programme de fidélisation*

Un programme de fidélisation peut prendre différentes formes. Or, aucune documentation n'est produite au sujet du programme faisant l'objet du présent dossier.

Selon l'information obtenue, nous comprenons qu'il s'agit d'un programme de fidélisation de Client en vertu duquel Particulier peut cumuler des points puis les échanger contre des cadeaux ou des biens, et ce, sans déboursier un montant d'argent.

Généralement, nous considérons que les « points » utilisés dans le cadre d'un programme de fidélisation se qualifient à titre de « bon » pour les fins de l'application des taxes.

L'article 181 de la LTA prévoit des règles particulières à l'égard de la fourniture d'un bien effectuée par un inscrit en échange d'un bon. Cependant, Client n'étant pas inscrit aux fichiers des taxes, les dispositions de l'article 181 de la LTA ne s'appliquent pas à la situation soumise.

C'est aussi pour ce motif que le paragraphe 181(4) de la LTA, auquel vous faites référence, n'est pas utile pour les besoins du présent dossier.

Nous devons plutôt considérer les règles généralement applicables au concept de contrepartie pour déterminer la valeur de la contrepartie de la fourniture des BMC effectuée par Client à Particulier, en échange des points faisant l'objet du programme de fidélisation.

### *Valeur de la contrepartie des points*

Le paragraphe 153(1) de la LTA prévoit que :

« [...] la valeur de tout ou partie de la contrepartie d'une fourniture est réputée correspondre, si la contrepartie est sous forme d'un montant d'argent, à ce montant; sinon, à sa juste valeur marchande au moment de la fourniture. ».

[Nos soulignements]

Étant donné qu'aucun montant d'argent n'est versé à titre de contrepartie des BMC fournis par Client à Particulier, on doit déterminer la juste valeur marchande des points échangés par Particulier pour établir la valeur de la contrepartie des BMC fournis par Client à Particulier.

À ce sujet, nous comprenons que les points accumulés dans le cadre du programme de fidélisation de Client n'ont qu'une valeur d'échange, c'est-à-dire que les points cumulés par Particulier peuvent uniquement servir à acquérir, à titre de récompense, des biens fournis par Client. Ces points n'ont donc aucune valeur intrinsèque<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> ARC, Headquarter Letter, 105318, "GST/HST interpretation - Reward points", (27 mai 2010) [taxnet.pro, Headquarter letters, GST/HST, 2010 Headquarter letters].

Pour ce motif, nous sommes d'avis que la juste valeur marchande des points utilisés par Particulier en contrepartie des biens que lui fournit Client, dans le cadre du programme de fidélisation, est égale à zéro. Par conséquent, la valeur de la contrepartie du BMC fourni par Client à Particulier est égale à zéro.

Considérant ce qui précède, nous sommes d'avis que toutes les conditions prévues au paragraphe 179(1) de la LTA sont réunies dans la situation soumise. Ainsi, Société est réputée effectuer, pour une contrepartie égale à zéro, la fourniture taxable du BMC qu'elle vend à Client.

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 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