

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes

DATE : Le 27 mars 2023

OBJET : **Interprétation relative à la TPS/TVH et à la TVQ**
Biens non expédiés hors du Québec
N/Réf. : 21-057692-001

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) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] relativement aux fournitures de biens meubles corporels (BMC) effectuées par la société par actions ***** (Société).

Exposé des faits

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

1. Société réside au Québec et est inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
2. Dans le cadre de ses activités, Société effectue la fourniture de BMC.
3. Il y a quelques années, des ventes de BMC n'ayant pas été livrés à l'extérieur du Canada (Ventes) ont eu lieu auprès de non-résidents non-inscrits (Acquéreurs).
4. Société n'a pas perçu et remis de TPS/TVH et de TVQ sur les Ventes.
5. Aucun contrat ni convention concernant les Ventes ne nous a été transmis.
6. À l'égard des Ventes, un représentant de Société a précisé par écrit à Revenu Québec que :
 - la livraison de ces BMC a été retardée à la demande des Acquéreurs;
 - les Acquéreurs sont propriétaires de ces BMC;
 - les Ventes étaient finales et tous les risques ont été transférés aux Acquéreurs.

7. Une déclaration signée par une personne disant représenter les Acquéreurs a été transmise à Revenu Québec. Cette personne affirme que les Ventes ont bel et bien eu lieu, que les BMC ont été payés en totalité et que ces derniers ont été conservés au Québec à la demande de cette personne, et ce, jusqu'à nouvel ordre.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part afin de déterminer si Société était tenue de percevoir et de verser la TPS/TVH et la TVQ sur les BMC vendus aux Acquéreurs en vertu des paragraphes 165(1) et 221(1) de la LTA et des articles 16 et 422 de la LTVQ.

Plus précisément, vous désirez savoir si les BMC ont été livrés ou mis à la disposition desdits Acquéreurs :

- au Canada en vertu de l'alinéa 142(1)a) de la LTA; et
- au Québec en vertu de l'article 22.7 de la LTVQ.

Interprétation donnée

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

Considérant qu'aucun contrat ne nous a été transmis dans le cadre de votre demande, les commentaires généraux qui suivent s'en tiennent aux faits tels que soumis.

Le paragraphe 165(1) de la LTA prévoit que l'acquéreur 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.

Par ailleurs, le paragraphe 221(1) de la LTA précise 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.

L'alinéa 142(1)a) de la LTA prévoit qu'un BMC fourni par vente est réputé fourni au Canada s'il est ou sera livré à l'acquéreur au Canada ou y est, ou y sera, mis à sa disposition. L'alinéa 142(2)a) de la LTA prévoit, pour sa part, qu'un BMC fourni par vente est réputé fourni à l'étranger s'il est, ou sera, livré à l'acquéreur à l'étranger ou est, ou sera, mis à sa disposition à l'étranger.

Pour l'application de ces règles sur le lieu de fourniture, le mémorandum sur la TPS/TVH 3.3¹ intitulé *Lieu de fourniture* spécifie que 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, soit :

¹ Agence du revenu du Canada, Mémorandum sur la TPS/TVH 3.3, « Lieu de fourniture », 19 avril 2004.

« 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.

Ce mémorandum mentionne également que l'endroit où le BMC est livré ou mis à la disposition de l'acquéreur peut être déterminé par renvoi à l'endroit où le BMC est considéré comme ayant été livré en vertu des règles de droit sur la vente d'objets applicables dans ce cas.

Dans la province de Québec, l'obligation du vendeur de livrer le BMC à l'acheteur est prévue au *Code civil du Québec (C.c.Q.)*. À cet effet, l'article 1717 du *C.c.Q.* précise :

1717. L'obligation de délivrer le bien est remplie lorsque le vendeur met l'acheteur en possession du bien ou consent à ce qu'il en prenne possession, tous obstacles étant écartés.

La possession est quant à elle définie à l'article 921 du *C.c.Q.* dans les termes suivants :

921. La possession est l'exercice de fait, par soi-même ou par l'intermédiaire d'une autre personne qui détient le bien, d'un droit réel dont on se veut titulaire.
[...]

Cette notion a fait l'objet de l'arrêt *Kingsway, compagnie d'assurances générales c. Bombardier Produits récréatifs inc.*² où la Cour d'appel du Québec s'est exprimée comme suit :

[28] La possession ne signifie pas nécessairement la livraison physique puisque le vendeur peut jouer un rôle passif en laissant l'acheteur se comporter comme le propriétaire du bien vendu et venir, par exemple, chercher son bien et l'emporter ou en lui donnant accès au lieu où se trouve le bien vendu[34].
[...]

Selon les faits fournis, les BMC ont été vendus aux Acquéreurs et ont été payés. D'ailleurs, une personne disant représenter les Acquéreurs a signé une déclaration affirmant que les Ventes ont eu lieu, que les BMC ont été payés en totalité et que ces derniers ont été conservés au Québec à leur demande, et ce, jusqu'à nouvel ordre. De plus, un représentant de Société a indiqué que tous les risques ont été transférés aux Acquéreurs. Conformément à l'article 1717 du *C.c.Q.* et à l'arrêt *Kingsway* précités, ces BMC ont été mis à la disposition, donc délivrés, aux Acquéreurs, dès le moment où ces derniers ont donné instruction à Société de conserver les BMC au Québec. C'est en effet à ce moment que Société a joué un rôle passif en laissant les Acquéreurs se comporter comme les propriétaires des BMC. Or, à ce moment, les BMC étaient toujours au Canada.

² *Kingsway, compagnie d'assurances générales c. Bombardier Produits récréatifs inc.*, 2010 QCCA 1518, par. 28.

Ainsi, dans les circonstances, nous sommes d'avis que ces BMC ont été mis à la disposition des Acquéreurs au Canada. L'alinéa 142(1)a) de la LTA trouve donc application et les BMC sont réputés fournis au Canada, plus précisément au Québec. La TPS au taux de 5 % calculée sur la valeur de la contrepartie de la fourniture des BMC devait donc être perçue et versée par Société.

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.

Ainsi, conformément aux dispositions du C.c.Q. portant sur la délivrance, les BMC ayant été délivrés au Québec, leur fourniture est réputée effectuée au Québec en vertu de l'article 22.7 de la LTVQ. Société devait donc percevoir et verser la TVQ sur la valeur de la contrepartie de la fourniture des BMC.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la présente lettre, vous pouvez communiquer avec *****.