

TPS/TVH Bulletin d'information technique

Juillet 2002

B-090

LA TPS/TVH ET LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE

Les renseignements contenus dans ce bulletin ne remplacent pas les dispositions figurant dans la *Loi sur la taxe d'accise* et dans les règlements connexes. Ils vous sont fournis à titre de référence. Comme ils ne traitent peut-être pas des aspects de vos activités particulières, vous pouvez consulter la Loi ou le règlement pertinent ou communiquer avec un des bureaux des services fiscaux de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) pour obtenir plus de renseignements. Si vous êtes situé dans la province de Québec, veuillez communiquer avec le ministère du Revenu du Québec (MRQ) pour obtenir plus de renseignements.

Dans ce bulletin, toutes les expressions désignant des personnes visent à la fois les femmes et les hommes.

Table des matières

Introduction	2
Conditions d'inscription	3
Classification d'une fourniture	3
I. Commande électronique et téléchargement de produits numérisés	5
II. Contrats de maintenance logicielle	6
III. Hébergement d'applications ou de sites Web et entreposage de données	7
IV. Fournitures liées à des ventes en ligne	9
V. Abonnements à des bases de données et à des sites Web	10
VI. Information fournie par voie électronique	11
Services de télécommunication	13
Lieu de fourniture	17
I. Fournitures effectuées au Canada	17
Biens meubles incorporels	17
Services	18
Services de télécommunication	19
II. Fournitures effectuées dans une province participante	20
Biens meubles incorporels	21
Services	23
Services de télécommunication	24
Fournitures visées par règlement	25
Fournitures effectuées à des non-résidents	26
Inscription des non-résidents	29
I. Non-résidents ayant un établissement stable au Canada	29
II. Non-résidents sans établissement stable au Canada	30

**Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!**

The English version of this Bulletin is called *GST/HST and Electronic Commerce*.

 Agence des douanes et du revenu du Canada Canada Customs and Revenue Agency

Canada

Introduction

Ce bulletin traite de la façon dont l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'ADRC) interprète les dispositions clés de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi ») qui portent sur le commerce électronique. Il donne aussi un aperçu de la façon dont les politiques administratives de l'ADRC se rapportent aux transactions effectuées par voie électronique. Pour les fins de ce bulletin, tous les renvois au « commerce électronique » visent seulement les fournitures effectuées par Internet.

La technologie qui sous-tend le commerce électronique facilite la livraison de produits et de services par les fournisseurs à des clients situés partout dans le monde. Souvent, une entreprise n'a pas de présence physique dans le pays où vivent ses clients, ou sa seule présence physique dans ce pays est un serveur (c.-à-d. un ordinateur qui contient les dossiers d'un ou plusieurs sites Web). Des produits (p. ex. des publications), qui étaient auparavant offerts seulement sous forme tangible, peuvent maintenant être fournis par voie électronique sous une forme numérisée; des services qui exigeaient auparavant la présence physique d'employés à un emplacement de service à la clientèle peuvent aujourd'hui être rendus et fournis à distance par voie électronique. Ces caractéristiques du commerce électronique transforment fondamentalement la façon dont les affaires sont menées, et posent des défis d'interprétation en ce qui concerne l'administration de la TPS/TVH.

Les sujets suivants font l'objet de ce bulletin :

- Classification de fournitures

Pour appliquer la TPS/TVH, il est indispensable de classer une fourniture (c.-à-d. établir s'il s'agit d'un bien ou d'un service). Cette mesure a un effet sur la détermination du lieu de la fourniture, le taux de taxation applicable à une fourniture, la façon dont la taxe est perçue et le moment de l'assujettissement à la taxe. Les fournitures effectuées par voie électronique (ce qui comprend les produits numérisés) sont considérées comme des services ou comme des biens meubles incorporels.

- Lieu de fourniture

La TPS/TVH s'applique au taux de 7 % pour la TPS ou de 15 % pour la TVH aux fournitures taxables (sauf les fournitures détaxées) de biens meubles incorporels et de services qui sont effectuées au Canada, y compris les fournitures effectuées par voie électronique. Les dispositions législatives comportent des règles sur le lieu de fourniture afin de déterminer si une fourniture est effectuée au Canada. Des règles spéciales sont également applicables afin de déterminer si une fourniture effectuée au Canada l'est dans une des provinces participantes où la TVH est appliquée, c'est-à-dire la Nouvelle-Écosse, le Nouveau-Brunswick et Terre-Neuve et le Labrador.

- Fournitures effectuées à des non-résidents

Il se peut que des fournitures de biens meubles incorporels ou de services qui sont effectuées au Canada, y compris celles effectuées par voie électronique, ne soient pas assujetties au paiement de la taxe en vertu des dispositions de la Loi relatives aux exportations, qui font en sorte que soient détaxées certaines fournitures de biens meubles incorporels et de services, qui sont effectuées au Canada au profit d'une personne non résidente.

- Inscription des non-résidents

Toute personne non résidante, sauf un petit fournisseur, qui exploite une entreprise au Canada et qui effectue des fournitures taxables dans ce pays, y compris des fournitures par voie électronique, est tenue de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH et de facturer la TPS/TVH sur les fournitures taxables (sauf les fournitures détaxées) qu'elle effectue au Canada. De plus, un non-résident qui a un établissement stable au Canada (ce qui pourrait comprendre un serveur) est considéré comme un résident de ce pays, et il est assujéti aux mêmes obligations relatives à la TPS/TVH qu'un fournisseur canadien pour ce qui est des activités exercées par l'entremise de cet établissement stable.

Conditions d'inscription

Dans le contexte du commerce électronique, toute personne qui effectue la fourniture taxable de biens meubles incorporels ou de services au Canada dans le cours d'une activité commerciale qu'elle y exerce doit s'inscrire aux fins de la TPS/TVH, sauf si elle est un petit fournisseur ou un non-résident qui n'exploite pas une entreprise au Canada.

Les non-résidents (autres que les petits fournisseurs) qui effectuent des fournitures taxables de biens meubles incorporels ou de services au Canada sont tenus de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH si les fournitures sont effectuées par l'entremise de l'établissement stable au Canada ou dans le cadre de l'exploitation de son entreprise au Canada. Par exemple, un serveur qui se trouve à un endroit particulier au Canada pourrait constituer un établissement stable d'une personne non résidante (veuillez consulter l'analyse à la page 29). Dans ce cas, la personne serait tenue de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH si elle effectue des fournitures taxables au Canada par l'entremise de cet établissement stable (sauf si la personne non résidante est un petit fournisseur).

Inscription au choix

Une personne qui n'est pas tenue de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH peut choisir de demander de s'inscrire si elle est

- a) soit une personne qui exerce une activité commerciale au Canada;
- b) soit une personne non résidante qui, dans le cours normal de l'entreprise exploitée à l'étranger, a
 - soit conclu une entente afin de fournir des services au Canada;
 - soit conclu une entente afin de fournir des biens meubles incorporels qui seront utilisés au Canada ou qui se rapportent à des biens immobiliers se trouvant au Canada, à des biens meubles corporels se trouvant normalement au Canada ou à des services qui sont rendus au Canada.

Pour obtenir des renseignements plus détaillés sur l'inscription des non-résidents, veuillez vous reporter à la page 29.

Classification d'une fourniture

Aux fins de la TPS/TVH, « bien » et « service » sont définis au paragraphe 123(1) de la Loi.

«Bien» À l'exclusion d'argent, tous biens — meubles et immeubles — tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque, une action ou une part.

«Service» 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 Loi, elle englobe généralement les objets ou les choses que l'on peut 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 est classée comme la fourniture soit d'un bien meuble incorporel, soit d'un service. Au moment d'établir si une fourniture particulière effectuée par voie électronique en est une de bien meuble incorporel ou de service, l'ADRC prendra en considération un nombre de facteurs. Cette approche tient compte de la nature de l'entente conclue entre le fournisseur et le client et 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).

Voici des facteurs qui dénoteraient 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.

Voici des facteurs qui dénoteraient généralement qu'une fourniture effectuée par voie électronique est un service :

- La fourniture n'inclut pas le transfert de droits (comme un savoir-faire technique) ou, s'il y a un 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.

Les exemples suivants illustrent l'application de cette approche aux fournitures qui sont effectuées par voie électronique. Ces exemples présentent toute une gamme de fournitures typiques qui sont effectuées par voie électronique entre des fournisseurs et leurs clients (p. ex. entre des entreprises et des consommateurs), mais ils ne décrivent pas tous les types de transactions ou d'ententes contractuelles visant ces fournitures. Ainsi, la classification des fournitures dans ces exemples vous est fournie à titre d'illustration. Si vous n'êtes pas certain de la façon dont il faut classer une transaction particulière, nous vous encourageons à demander une décision relative à la TPS/TVH auprès de l'ADRC.

En outre, chaque exemple se rapporte à une seule fourniture, sauf indication contraire. Veuillez consulter l'énoncé de politique P-077R, *Fourniture unique et fournitures multiples* pour obtenir plus de renseignements sur les fournitures uniques et multiples.

Les exemples ont été regroupés de la façon suivante par souci de commodité :

- I. Commande électronique et téléchargement de produits numérisés
- II. Contrats de maintenance logicielle
- III. Hébergement d'applications ou de sites Web et entreposage de données
- IV. Fournitures liées à des ventes en ligne
- V. Abonnements à des bases de données et à des sites Web
- VI. Information fournie par voie électronique

I. Commande électronique et téléchargement de produits numérisés

Ces fournitures se rapportent habituellement au téléchargement par un client d'un produit numérisé provenant d'un fournisseur; ces fournitures sont généralement classées comme des biens meubles incorporels. On ne considère pas qu'une limite imposée à la fréquence ou la période d'utilisation d'une copie téléchargée d'un produit numérisé, même s'il s'agit d'une utilisation unique, modifie la nature de la fourniture.

Exemple 1 : Commande électronique et téléchargement de produits numérisés

Un client choisit un article dans un catalogue en ligne de logiciels ou autres produits numérisés, et il le commande directement auprès d'un fournisseur commercial. L'utilisation du catalogue en ligne n'engage aucuns frais distincts de la part du client. Le produit est téléchargé sur l'ordinateur du client. Moyennant des frais distincts, le client recevra des mises à jour et des produits complémentaires liés au produit, qui seront téléchargés directement sur son ordinateur.

Dans cet exemple, la fourniture (c.-à-d. le logiciel ou tout autre produit numérisé, les mises à jour ou les produits complémentaires) est livrée électroniquement. Le produit existe déjà puisqu'il est inscrit dans le catalogue et il peut être téléchargé. Le client obtient une copie du produit, ainsi que le droit de l'utiliser. Par conséquent, la fourniture est classée comme celle d'un bien meuble incorporel. Dans le même ordre d'idées, la fourniture de mises à jour et de produits complémentaires est classée comme celle de biens meubles incorporels.

Exemple 2 : Logiciels à durée limitée et autres licences sur des produits numérisés

Un client reçoit le droit d'utiliser un logiciel ou un autre produit numérisé pendant une période inférieure à la durée de vie utile du produit. Ce produit est téléchargé sur l'ordinateur du client. À l'expiration de la licence, toutes les copies du produit numérisé sont effacées ou deviennent inutilisables.

Il s'agit de la fourniture d'un bien meuble incorporel. À l'exception du fait que le logiciel ou tout autre produit numérisé peut être utilisé seulement pendant une période limitée, les caractéristiques de la fourniture sont les mêmes que dans l'exemple 1. La limite de la période d'utilisation du produit n'influe pas sur sa classification comme fourniture d'un bien meuble incorporel. Ceci s'applique même si le produit numérisé peut seulement servir une fois.

Exemple 3 : Abonnement à un site Web permettant le téléchargement de produits numérisés

Le fournisseur met à la disposition des abonnés un site Web offrant des produits numérisés soumis à des droits d'auteur (p. ex. de la musique). Les abonnés acquittent des frais périodiques fixes pour accéder au site et télécharger des produits numérisés.

Il s'agit de la fourniture d'un bien meuble incorporel. Les abonnés acquièrent par téléchargement une copie du produit numérisé qui existe déjà ainsi que le droit de l'utiliser.

II. Contrats de maintenance logicielle

Les fournitures de ce groupe impliquent habituellement la fourniture de mises à jour de logiciels et une assistance technique. Cette assistance peut être fournie en ligne, par l'entremise d'une base de données de dépannage ou par voie de communication (p. ex. par téléphone ou courrier électronique) avec des techniciens. Ces fournitures sont classées comme celles de biens meubles incorporels ou de services, selon l'objectif principal de la fourniture.

Exemple 4 : Maintenance de logiciels

Un fournisseur et un client passent un contrat de maintenance de logiciels, qui inclut habituellement les mises à jour de logiciels et l'assistance technique. Le client obtient le droit de copier et d'utiliser le produit à des fins personnelles ou commerciales, moyennant un paiement annuel unique pour la mise à jour du logiciel et le soutien technique. L'objet principal du contrat est la fourniture de mises à jour de logiciels.

Comme le but principal de la fourniture est essentiellement une mise à jour de logiciels livrée électroniquement, la fourniture est classée comme celle d'un bien meuble incorporel.

Exemple 5 : Assistance au client par l'intermédiaire d'un réseau informatique

Un fournisseur de logiciel assure au client une assistance technique en ligne, qui comprend notamment des conseils d'installation et de dépannage. Cette assistance peut prendre la forme d'une documentation technique en ligne, d'une base de données de dépannage ou, comme dernier recours, d'échanges par courriel avec un technicien.

Si l'assistance technique constitue essentiellement la fourniture du droit d'utiliser des renseignements techniques existants sous la forme de documents en ligne, ainsi que l'accès à une base de données de dépannage, et que l'échange avec un technicien n'est pas le recours utilisé, la fourniture serait classée comme celle d'un bien meuble incorporel.

Si l'assistance technique est fournie grâce à une interaction avec des techniciens, et que la fourniture de tout droit d'utiliser des renseignements ou des bases de données y est accessoire, la fourniture serait classée comme celle d'un service, puisqu'elle comporterait un travail particulier exécuté pour un client particulier.

III. Hébergement d'applications ou de sites Web et entreposage de données

Ces fournitures comprennent, en plus de l'assistance technique, un accès à distance et l'utilisation d'un logiciel, l'espace dans un serveur et un accès à ce dernier pour stocker des données ou exploiter un logiciel. Ces fournitures sont classées soit comme des biens meubles incorporels, soit comme des services.

Exemple 6 : Hébergement d'applications – licence distincte

Un client dispose d'une licence perpétuelle pour l'utilisation d'un produit logiciel et il passe avec une entité d'hébergement un contrat par lequel l'entité d'hébergement charge une copie du logiciel dans des serveurs qu'elle maintient et qui lui appartiennent, et elle assure une assistance technique couvrant les pannes du système. Le client peut accéder au logiciel d'application, l'exécuter et le faire fonctionner à distance. L'application est exécutée soit en local sur l'ordinateur du client après avoir été téléchargée, soit à distance dans le serveur d'hébergement. Ce type d'entente pourrait exister par exemple pour la gestion financière, le contrôle d'inventaire, la gestion des ressources humaines ou d'autres logiciels applicatifs de gestion des ressources des entreprises. Le client n'exerce aucun contrôle de l'équipement qu'utilise l'entité d'hébergement.

L'entente conclue entre l'entité d'hébergement et le client consiste à héberger un logiciel dans un serveur que maintient l'entité d'hébergement. Étant donné que le client détient la licence, il n'y a pas de transfert de droit sur un bien ou pour l'utilisation d'un bien entre l'entité d'hébergement et le client. Essentiellement, l'entité d'hébergement fournit l'espace requis pour entreposer et exécuter l'application logicielle sur son équipement, ainsi que l'assistance technique. Par conséquent, la fourniture est classée comme celle d'un service.

Exemple 7 : Hébergement d'applications – contrat global

Moyennant un paiement unique, l'utilisateur passe un contrat par lequel l'entité d'hébergement, qui est aussi propriétaire du droit d'auteur, permet à l'utilisateur d'accéder à une ou plusieurs applications logicielles, héberge les applications logicielles dans un serveur qu'elle possède et administre, et offre une assistance technique matérielle et logicielle. L'utilisateur peut, à distance, accéder à l'application, l'exécuter et la faire fonctionner. Le contrat est renouvelable annuellement moyennant un paiement supplémentaire. Le but principal du contrat est de fournir des applications logicielles.

La fourniture illustrée ci-dessus ressemble à celle dont il est question à l'exemple 6. Cependant, étant donné que l'entité d'hébergement (au lieu du client) est le détenteur du droit d'auteur pour le logiciel, il fournit au client le droit d'utiliser le logiciel. Même si le fournisseur héberge également les applications logicielles sur son serveur ou ses serveurs, et qu'il fournit l'assistance technique matérielle et logicielle, la fourniture consiste essentiellement à transférer le droit d'utiliser le logiciel. Par conséquent, la fourniture est classée comme celle d'un bien meuble incorporel.

Exemple 8 : Fournisseur de services

Un fournisseur détient une licence d'utilisation d'une application logicielle dans le cadre de ses activités commerciales. Il héberge l'application logicielle dans un serveur dont il est propriétaire et assure le fonctionnement, et qu'il maintient. Le fournisseur conclut une entente avec un client dont le but est de gérer une tâche spécifique d'arrière-guichet (p. ex. le traitement des paiements du client); le fournisseur donne au client l'accès à l'application logicielle afin de permettre à ce dernier d'effectuer des tâches particulières quand il le faut (p. ex. l'entrée de données, l'ajout de données de base sur de nouveaux fournisseurs ou clients). Le fournisseur est toutefois responsable des aspects principaux liés au processus de paiements, tels que l'émission de chèques et la vérification auprès des banques, et il utilise l'application logicielle pour automatiser ces tâches. Le client n'a pas le droit de faire une copie du logiciel ni de l'utiliser à d'autres fins que celles particulières accordées par le fournisseur; le client ne possède ni ne contrôle le logiciel (étant donné que ce dernier est hébergé dans le serveur du fournisseur).

La fourniture illustrée dans cet exemple vise l'administration d'une fonction de gestion particulière, tel que le traitement des paiements. En effectuant cette fourniture, le fournisseur détient la licence pour le logiciel, l'équipement et le personnel requis pour traiter les paiements. Le client reçoit l'accès au logiciel pour des tâches particulières, telles que l'entrée de données. La fourniture du droit d'utiliser le logiciel pour exécuter ces tâches particulières est accessoire à l'ensemble de la fourniture qui est effectuée par le fournisseur (p. ex. le traitement des paiements au nom du client). Étant donné que la fourniture n'implique pas celle de droits (autres qu'accessoires) ou d'autres biens, elle est classée comme celle d'un service.

Exemple 9 : Hébergement de site Web

Un fournisseur de services Internet (FSI) héberge sur ses serveurs les sites Web commerciaux de ses clients. Le FSI n'obtient aucun droit sur le matériel protégé par un droit d'auteur qui se trouve dans le site. Les clients peuvent intervenir à distance sur ce site, notamment apporter des modifications au contenu, mais ils n'ont aucune possession ni contrôle direct du serveur ou des serveurs qui hébergent le site. Le client paie des frais d'utilisation selon la durée du temps passée dans le site.

Cet exemple est semblable à l'exemple 6. L'accord conclu entre le fournisseur et le client consiste à héberger le site Web du client dans un serveur que maintient le fournisseur, et le client conserve tous les droits liés au site Web. Il n'y a pas de fourniture de droits ou de biens entre le fournisseur et le client. Par conséquent, la fourniture est classée comme celle d'un service.

Exemple 10 : Entreposage de données

Un client entrepose ses données informatiques dans des serveurs appartenant à un fournisseur, qui en assure le fonctionnement. Le client peut, à distance, accéder aux données, les télécharger, les extraire et les manipuler. Le client ne détient aucun permis d'utilisation de logiciel dans cette transaction, et aucun droit ne lui est transféré. Le client ne contrôle ni ne possède aucun équipement spécifique utilisé par le fournisseur pour le stockage de données. Par exemple, un détaillant peut entreposer les données relatives à ses stocks sur les ordinateurs du fournisseur et les employés du détaillant peuvent accéder à distance à ces renseignements pour déterminer si les stocks en cours peuvent permettre de prendre de nouvelles commandes.

Cet exemple est semblable à l'exemple 9. L'accord conclu entre le fournisseur et le client consiste à stocker les données informatiques du client dans un serveur que maintient le fournisseur. Étant donné qu'il n'y a aucune fourniture de droits ou de biens, la fourniture est classée comme celle d'un service.

IV. Fournitures liées à des ventes en ligne

Ces fournitures comprennent les activités de publicité, de renvoi et de représentation qui sont exercées pour le compte de fournisseurs en ligne de produits ou de services. Le fournisseur offre un moyen de mettre en contact « en ligne » des clients et des commerçants, mais il ne fournit pas les biens ou les services annoncés ou mis en marché. Ces fournitures seraient généralement classées comme celles de services.

Exemple 11 : Publicité

Les entreprises paient des frais aux exploitants de sites Web pour faire diffuser leurs publicités sur leurs sites Web. Les tarifs liés à la publicité peuvent être calculés de différentes façons, y compris selon la méthode par « milliers d'affichage » (c.-à-d. le nombre de fois où la publicité est montrée à un utilisateur) et le nombre de « clics » effectués sur la publicité (c.-à-d. le nombre de fois où un utilisateur clique sur la publicité). Par exemple, les « bannières publicitaires », qui sont des images de taille réduite incluses dans une page Web, permettent à la page Web de l'entreprise de se télécharger sur l'ordinateur de l'utilisateur lorsque ce dernier clique dessus.

Un service de publicité constitue un service de création d'un message, qui est directement lié à la communication de ce message. Ce message, présenté sous forme d'avis de publication de

renseignements, de message politique ou de toute autre forme de communication, doit viser à solliciter des affaires, attirer des dons ou éveiller l'attention du public.

En diffusant les messages publicitaires d'entreprises dans Internet (c.-à-d. passer des annonces publicitaires sur les sites Web), les exploitants de site Web fournissent un service de publicité aux entreprises.

Exemple 12 : Portails commerciaux en ligne

Un exploitant de site Web héberge dans ses serveurs les catalogues électroniques de divers commerçants. Les clients peuvent choisir des produits dans ces catalogues et les commander en ligne. L'exploitant du site Web n'a pas de relation contractuelle avec les clients; il ne fait que transmettre les commandes aux commerçants qui sont chargés de les recevoir et de les exécuter. Les commerçants versent à l'exploitant du site Web une commission qui est fondée sur un pourcentage de la valeur des commandes passées par l'intermédiaire du site.

En hébergeant les catalogues, l'exploitant du site Web communique un message dont le but est de solliciter des affaires pour les commerçants. Il s'agit de la fourniture d'un service de publicité.

Exemple 13 : Enchères en lignes

Un exploitant de site Web affiche un grand nombre d'articles appartenant à un vendeur, qui sont mis aux enchères. Les acheteurs en ligne achètent les articles directement à leur propriétaire et non à l'exploitant du site Web. Le vendeur verse à ce dernier soit un pourcentage sur le prix de vente, soit une commission forfaitaire. Le vendeur et les acheteurs en ligne ont seulement droit à l'utilisation accessoire du logiciel pour exécuter certaines tâches relatives aux transactions (p. ex. le traitement de paiements), et ils ne détiennent aucun droit sur l'utilisation du logiciel.

La fourniture effectuée par l'exploitant du site Web au vendeur est considérée comme celle d'un service. Aucun droit sur un bien ni pour l'utilisation d'un bien n'est fourni entre l'exploitant du site Web et le vendeur.

V. Abonnements à des bases de données et à des sites Web

Ces fournitures impliquent habituellement un fournisseur qui met un contenu numérisé à la disposition de clients à des fins de recherche, d'extraction et d'utilisation. Ces fournitures sont généralement classées comme celles de biens meubles incorporels.

Exemple 14 : Extraction de données

Un fournisseur met à la disposition des clients un vaste dépôt central de sources d'information dans lequel ils peuvent rechercher et extraire des renseignements. Les clients paient des frais pour avoir accès aux données et rechercher et extraire des renseignements précis dans le dépôt. Dans certains cas, le fournisseur ajoute une valeur importante en ce qui concerne le contenu (p. ex. en ajoutant une analyse des données brutes), mais le produit final n'est pas préparé pour un client en particulier, et il n'est pas nécessaire de garder le contenu sous pli confidentiel. Ces produits peuvent inclure des rapports spéciaux sur une industrie ou un investissement, qui sont soit envoyés électroniquement aux abonnés, soit disponibles pour la vente et le téléchargement à partir d'un catalogue ou d'un index en ligne.

La fourniture effectuée aux clients est celle d'un bien meuble incorporel. Le fournisseur offre aux clients le droit d'accéder au dépôt central des sources d'information (c.-à-d. un produit qui existe déjà), et de l'utiliser; il en est ainsi pour les programmes logiciels requis pour rechercher et extraire des renseignements dans le dépôt central. Bien qu'il puisse y avoir une intervention humaine pour la maintenance du dépôt central des sources d'information (p. ex. ajout d'information ou analyse de données brutes), cette activité est considérée comme un intrant à l'exécution de la fourniture, puisqu'il n'y a pas d'intervention humaine de la part du fournisseur lorsque le client accède au dépôt central de sources d'information et extrait des renseignements de ce dépôt.

Exemple 15 : Accès à un site Web interactif

Un fournisseur met à la disposition de ses abonnés un site Web présentant un contenu numérisé qui peut être de l'information, de la musique, de la vidéo, des jeux ou des activités, qu'il a développés ou non ou qui lui appartiennent ou non. Les abonnés versent une somme forfaitaire périodique pour accéder au site. La principale finalité du site pour les abonnés est de pouvoir intervenir sur le site de manière interactive pendant qu'ils sont en ligne, plutôt que d'obtenir un produit ou des services sur le site. Le fournisseur exige également des frais auprès des entreprises pour faire diffuser leurs bannières de publicité ou leurs « annonces-éclair » sur son site.

Cet exemple renferme deux fournitures distinctes : le droit d'accéder au contenu se trouvant sur le site Web et la diffusion de bannières de publicité ou d'annonces-éclair.

Le droit qu'a l'abonné d'accéder au contenu se trouvant sur le site Web consiste en la fourniture d'un bien meuble incorporel. Il s'agit essentiellement de la fourniture à l'abonné d'un droit d'utiliser un logiciel et du droit d'accéder à d'autres contenus numérisés sur le site Web. Bien qu'aucune copie d'un produit numérisé ne soit fournie, il y a fourniture du droit d'accéder à un produit, de le consulter ou de l'utiliser, pendant que le client est en ligne. Tout comme dans l'exemple 14, toute intervention humaine se rapportant à l'établissement et à la maintenance du site Web se passe en coulisse, et il n'y a aucune intervention humaine de la part du fournisseur lorsque les abonnés accèdent au site et au contenu numérisé.

La diffusion de bannières de publicité ou d'annonces-éclair par le fournisseur sur son site consiste en la fourniture d'un service de publicité, comme il est illustré à l'exemple 11.

VI. Information fournie par voie électronique

Ces fournitures varient entre des services consultatifs professionnels et la prestation électronique périodique de données aux abonnés, selon leurs préférences personnelles. S'il s'agit de la fourniture d'un produit existant ou d'un produit créé pour un groupe de clients qui obtiennent des droits sur le produit (p. ex. un abonnement à des données livrées périodiquement), la fourniture est classée comme celle d'un bien meuble incorporel. Si la prestation de la fourniture effectuée implique une intervention humaine ou un travail particulier effectué pour un client en particulier, et que la fourniture n'implique pas le transfert de droits, la fourniture est classée comme celle d'un service.

Exemple 16 : Accès électronique à des conseils de professionnels (p. ex. services de conseils)

Un consultant, un avocat, un médecin ou un autre fournisseur de services professionnels dispense des conseils à des clients par l'intermédiaire du courrier électronique, de la vidéoconférence ou d'un autre moyen de communication à distance.

La fourniture de conseils à des clients, livrée par voie électronique, constitue un service, puisqu'elle comporte un travail particulier qui est exécuté pour un client particulier et qui n'implique pas la fourniture de droits sur un produit existant.

Exemple 17 : Information technique non divulguée

Un client reçoit des informations techniques non divulguées au sujet d'un produit ou d'un processus (p. ex. la description narrative et les diagrammes illustrant un secret de fabrication).

Si le client obtient le droit d'utiliser l'information par voie de licence, peu importe si l'information existe déjà ou a été élaborée expressément pour lui, la fourniture est celle d'un bien meuble incorporel.

Si la fourniture consiste à élaborer des renseignements pour un client particulier, et que ce dernier possède ces renseignements, la fourniture est classée comme celle d'un service.

Exemple 18 : Envoi d'information

Le fournisseur envoie périodiquement par voie électronique des données à ses abonnés (p. ex. des coupures de presse ou des cotations des marchés boursiers), en se conformant à leurs préférences individuelles. Le principal intérêt pour les clients est la commodité de recevoir des informations dans un format établi sur mesure conformément à leurs besoins particuliers.

Il s'agit de la fourniture du droit à des informations diffusées dans un format établi sur mesure. Il n'y a pas d'intervention humaine de la part du fournisseur effectuant la fourniture. Par conséquent, la fourniture est classée comme celle d'un bien meuble incorporel.

Exemple 19 : Transactions liées à l'acquisition de contenu

L'exploitant d'un site Web rémunère divers fournisseurs de contenu pour afficher des articles, des informations et d'autres types de contenus en ligne, afin d'attirer des usagers sur son site, ou bien,

l'exploitant du site Web pourrait embaucher un fournisseur de contenu pour créer du nouveau contenu spécialement pour son site Web.

La fourniture citée dans cet exemple pourrait être classée soit comme celle d'un service, soit comme celle d'un bien meuble incorporel, selon les faits.

Lorsque la fourniture effectuée par le fournisseur de contenu implique le droit d'utiliser un contenu protégé par un droit d'auteur, elle est considérée comme la fourniture d'un bien meuble incorporel peu importe si le contenu existe déjà (p. ex. il a déjà été publié) ou s'il est établi expressément pour le client. Lorsque le fournisseur du contenu établit un contenu expressément pour l'exploitant du site Web, et que ce dernier possède le contenu établi, la fourniture est classée comme celle d'un service.

Services de télécommunication

Pour déterminer la façon de classer les fournitures effectuées par voie électronique, il faut, en plus d'établir s'il s'agit de la fourniture d'un bien meuble incorporel ou d'un service, établir s'il s'agit d'un service de télécommunication. La définition d'un service de télécommunication dans la Loi a un sens large et, à cause de la nature du commerce électronique, plusieurs fournitures typiques effectuées par voie électronique sont aussi des services de télécommunication.

Si une fourniture est classée comme celle d'un service de télécommunication, elle est assujettie aux règles spéciales sur le lieu de la fourniture et sur la détaxation, qui visent les services de télécommunication. Ces règles sont présentées plus en détail aux pages 20, 24 et 29.

Aux fins de la TPS/TVH, un « service de télécommunication » est défini au paragraphe 123(1) de la Loi, comme suit :

- a) *service qui consiste à émettre, à transmettre ou à recevoir des signes, signaux, écrits, images, sons ou renseignements de toute nature par système électromagnétique — notamment les fils, câbles et systèmes radio ou optiques — ou par un procédé technique semblable;*
- b) *le fait, pour une personne qui exploite une entreprise qui consiste à fournir des services visés à l'alinéa a), de mettre à la disposition de quiconque des installations de télécommunication en vue de pareille émission, transmission ou réception.*

Une « installation de télécommunication » est définie au paragraphe 123(1) de la Loi, comme suit :

installation, appareil ou toute autre chose (y compris les fils, câbles, systèmes radio ou optiques et autres systèmes électromagnétiques et les procédés techniques semblables, ou toute partie de tels systèmes ou procédés) servant ou pouvant servir à la télécommunication.

Indicateurs de classification

Il est important, aux fins de la TPS/TVH, d'établir si une fourniture est celle d'un service de télécommunication ou celle du recours aux télécommunications comme moyen de fournir d'autres biens ou services.

Une fourniture est généralement considérée comme celle d'un service de télécommunication lorsque l'objet prédominant de la fourniture en est un des suivants :

- assurer l'émission, la transmission ou la réception de signes, de signaux, etc. (p. ex. un signal vocal ou de données) par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication ou d'un procédé technique semblable;
- rendre disponible une installation de télécommunication afin de permettre l'émission, la transmission ou la réception de signes, signaux, etc. par l'intermédiaire d'un réseau de télécommunication ou d'un procédé technique semblable;
- fournir un moyen par lequel d'autres services ou biens meubles incorporels (p. ex. du contenu sous forme numérisé) sont livrés, plutôt que de fournir les services ou les biens meubles incorporels.

Une fourniture n'est généralement pas celle d'un service de télécommunication dans un des cas suivants :

- le fournisseur utilise ou consomme un service de télécommunication pour effectuer la fourniture d'un service ou d'un bien (autre qu'un service de télécommunication);
- la fourniture comporte la prestation d'un service de télécommunication, mais uniquement comme moyen de fournir un autre service ou bien;
- la fourniture est accessoire à la fourniture d'un autre service ou bien.

Exemples

Les exemples suivants mettent en évidence les indicateurs susmentionnés servant à établir si les fournitures dans ces transactions sont classées comme des services de télécommunication.

Service d'accès à Internet

Un FSI est une entreprise qui fournit aux usagers l'accès à Internet, moyennant des droits d'utilisation. La connexion est établie au moyen d'un modem, qui permet au consommateur d'envoyer et de recevoir des données au moyen d'une ligne téléphonique. Cette ligne est fournie au consommateur par un tiers fournisseur de services téléphoniques. Pour accéder à Internet, un utilisateur « appelle » le FSI pour ouvrir une session (s'il n'est pas déjà branché), et la demande de l'utilisateur pour un site Web particulier est transmise au serveur qui héberge les données voulues.

Il s'agit de la fourniture d'un service de télécommunication. L'objet prédominant du service est de fournir au consommateur une connexion qui permet de transmettre et de recevoir des données via Internet. En général, il s'agit là de l'objet prédominant du service, même lorsque le FSI fournit un contenu ou un accès à ce contenu dans le cadre de son service. L'acquéreur s'attend généralement à ce que le FSI fournisse le moyen par lequel l'accès à Internet est obtenu.

Courrier électronique

Une entreprise passe un contrat avec un vendeur pour la fourniture de services de courrier électronique. En échange d'une rétribution, le vendeur fera en sorte que les membres du personnel de l'entreprise soient en mesure d'envoyer et de recevoir par courrier électronique des messages internes et externes. Le vendeur réserve un espace dans un serveur pour la composition, la réception et le stockage de messages électroniques transmis en provenance ou à destination de l'entreprise. Celle-ci possède des adresses de courrier électronique (ID) et une boîte aux lettres, et elle dispose d'un réseau, ce qui permet à ses employés d'envoyer, de recevoir et de stocker les renseignements au moyen d'une voie de communication protégée. L'entreprise adresse son courrier électronique de départ à l'adresse électronique d'un destinataire, le courrier est transmis vers le serveur puis vers sa destination finale. Le courrier d'arrivée adressé à l'entreprise est acheminé vers le serveur puis dirigé vers un employé particulier.

Il s'agit de la fourniture d'un service de télécommunication. L'objet prédominant du service est de permettre à l'entreprise d'envoyer et de recevoir du courrier électronique. Le vendeur fournit à l'entreprise un service de transmission d'écrits, d'images, etc. au moyen de son serveur et de l'utilisation d'un réseau.

Hébergement d'un site Web

Une entreprise conclut un accord avec un FSI pour que ce dernier fournisse des services d'hébergement pour le site Web de l'entreprise. En vertu de l'accord, le FSI est responsable d'héberger le site Web dans un serveur qu'il possède et maintient. Il doit entre autres garantir la sécurité du serveur et s'assurer que le site Web est accessible dans Internet. Le serveur est connecté à Internet au moyen de lignes téléphoniques spécialisées acquises d'un fournisseur de service téléphonique. La responsabilité de l'entreprise se limite à la conception et au contenu du site Web. L'accord porte uniquement sur l'hébergement du site Web et ne concerne pas l'accès à Internet.

Il ne s'agit pas d'un service de télécommunication. L'objet prédominant de la fourniture est le stockage et le maintien du site Web dans un serveur, d'une manière qui permet d'accéder à ce site via Internet. En effectuant la fourniture de ce service, le FSI utilise ou consomme un certain nombre d'intrants (p. ex. des services de télécommunication, le matériel et le logiciel).

Services d'accès Internet, courrier électronique et site Web personnel

Un consommateur verse une rétribution à un FSI en échange de l'accès à Internet. Outre l'accès à Internet, le consommateur reçoit des services de courrier électronique et un espace dans le serveur du FSI pour créer et maintenir un site Web personnel. Le consommateur décide du contenu de la page Web mais celle-ci est hébergée dans le serveur du FSI.

Le service que fournit le FSI est celle d'un service de télécommunication. Il s'agit d'une transaction caractéristique entre un FSI et un client particulier. Le FSI effectue une fourniture unique, qui consiste à fournir au client une connexion à Internet, un compte de courrier électronique et de l'espace dans le serveur du FSI. L'objet prédominant de la fourniture effectuée au consommateur est la connexion à Internet. Comme dans le cas des services d'accès Internet, la fourniture d'une connexion à Internet est considérée comme un service de télécommunication.

Services de téléphonie vocale fournis par Internet

Un consommateur verse une rétribution à une entreprise en vue de faire des « appels téléphoniques » interurbains par Internet. Le consommateur peut faire ces appels à partir de son ordinateur ou téléphone à n'importe quel endroit dans le monde. Les appels sont acheminés à travers les voies de communication qui constituent le pivot d'Internet.

Il s'agit de la fourniture d'un service de télécommunication. L'objet prédominant de la fourniture est d'assurer la transmission de communications vocales. Le fournisseur des services de téléphonie vocale fournit un service de téléphonie vocale classique, sauf que le service est fourni via Internet.

Transmission de déclarations de revenus par échange de données informatisées (EDI)

Un spécialiste en déclarations autorisé à utiliser le service TED charge une entreprise de produire par voie électronique les déclarations de revenus de ses clients. Il remplit toutes les déclarations de revenus avant de les présenter à l'entreprise en vue de leur transmission par voie électronique. Sur réception des déclarations, l'entreprise vérifie la mise en forme des déclarations, chiffre les données, valide les valeurs indiquées dans les cases de la déclaration de revenus (p. ex. le NAS) et transmet électroniquement les déclarations à l'ADRC.

Il s'agit de la fourniture d'un service de télécommunication. L'objet prédominant de la fourniture est la transmission électronique de données. Le travail de confirmation et de chiffrement fait partie du service de transmission des données.

Préparation et transmission par EDI des déclarations de revenu

Un consommateur verse une rétribution à un spécialiste en déclarations pour que ce dernier prépare et transmette électroniquement sa déclaration de revenus à l'ADRC. Le spécialiste en déclarations remplit la déclaration de revenus, vérifie la mise en forme de la déclaration, chiffre les données, valide les valeurs et transmet électroniquement la déclaration à l'ADRC.

Il ne s'agit pas de la fourniture d'un service de télécommunication. Le spécialiste en déclarations effectue une fourniture unique qui comporte un certain nombre d'éléments constitutifs, comme la préparation de la déclaration de revenus et sa transmission à l'ADRC. L'objet prédominant de la fourniture est la préparation de la déclaration de revenus. Par conséquent, la fourniture n'en est pas une d'un service de télécommunication.

Fourniture de produits numérisés (p. ex. film, vidéo, musique)

Un consommateur choisit et commande un produit numérisé auprès d'un fournisseur commercial. Moyennant des frais, le produit numérisé est prêt à être téléchargé sur le disque dur du consommateur.

Il ne s'agit pas de la fourniture d'un service de télécommunication. La fourniture d'un produit numérisé qui est facilement prêt à être téléchargé via Internet constitue la fourniture d'un bien meuble incorporel.

Dans ce cas, le fournisseur utilise ou consomme un service de télécommunication afin de fournir un produit numérisé.

Diffusion sur le Web

Un consommateur paie des frais d'abonnement pour avoir accès à un site Web renfermant du contenu audio et(ou) visuel qui est diffusé en continu (c.-à-d. en temps réel) via Internet. Une copie de ce contenu n'est pas fournie au consommateur.

La fourniture du contenu audio et(ou) visuel diffusé en temps réel via Internet est un service de télécommunication. L'objet prédominant de la fourniture est de procurer au consommateur le droit de recevoir le contenu diffusé. Cela est analogue à un service classique de radiodiffusion ou de télédiffusion, qui est considéré comme un service de télécommunication aux fins de la TPS/TVH.

Lieu de fourniture

L'endroit où la fourniture est effectuée a un effet sur le taux de taxe qui s'applique à la fourniture, que ce soit au Canada ou à l'étranger ou, si elle est effectuée au Canada, que ce soit dans une province participante (c.-à-d. en Nouvelle-Écosse, au Nouveau-Brunswick ou à Terre-Neuve et Labrador) ou pas. Lorsqu'une fourniture taxable (autre qu'une fourniture détaxée) d'un bien ou d'un service est effectuée au Canada, la taxe est applicable au taux de 7 % ou de 15 % à cette fourniture, selon que la fourniture est effectuée ou non dans une province participante.

La fourniture d'un bien ou d'un service qui est effectuée à l'étranger n'est généralement pas assujettie à la TPS/TVH. Cependant, la TPS/TVH peut s'appliquer aux biens ou aux services qu'un résident acquiert à l'étranger et qui sont subséquemment importés au Canada. Bien que la taxe ne soit pas perçue à la frontière sur les importations de biens meubles incorporels taxables ou de services taxables, les acquéreurs résidents de telles fournitures peuvent être tenus d'établir eux-mêmes leur cotisation de taxe.

Les règles générales servant à établir si une fourniture est effectuée au Canada ou à l'étranger sont établies à l'article 142 de la Loi. Cependant, en ce qui concerne les fournitures effectuées par des non-résidents qui n'exploitent pas une entreprise au Canada et qui ne sont pas inscrits aux fins de la TPS/TVH au moment où la fourniture est effectuée, l'article 143 de la Loi prévaut sur les règles générales relatives au lieu de la fourniture se trouvant à l'article 142.

Vous trouverez, à partir de la page 29, des explications sur l'inscription des non-résidents et l'exploitation d'une entreprise au Canada par des non-résidents.

I. Fournitures effectuées au Canada

Biens meubles incorporels

Conformément à l'alinéa 142(1)c) de la Loi, la fourniture d'un bien meuble incorporel est réputée effectuée au Canada si le bien peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada ou si le bien se rapporte à un immeuble situé au Canada, à un bien meuble corporel qui y est habituellement situé ou à un service

à être rendu au Canada. Selon l'alinéa 142(2)c) de la Loi, la fourniture d'un bien meuble incorporel est réputée effectuée à l'étranger si le bien ne peut pas être utilisé au Canada, ou s'il se rapporte à un immeuble situé à l'étranger, à un bien meuble corporel habituellement situé à l'étranger ou à un service à être rendu entièrement à l'étranger.

L'expression « peut être utilisé » qui se trouve à l'alinéa 142(1)c) est interprétée de façon à vouloir dire « autorisé à être utilisé ». Autrement dit, la fourniture d'un bien meuble incorporel pourrait être considérée comme effectuée au Canada même si le bien n'y est pas utilisé réellement. Le fait que la fourniture puisse être effectuée au profit d'un acquéreur qui se trouve à l'étranger n'a aucune incidence sur le fait de savoir si la fourniture est effectuée ou non au Canada.

Pour établir si un bien meuble incorporel peut être utilisé au Canada, on peut se référer à n'importe quelle entente écrite concernant la fourniture, qui contient des dispositions régissant le lieu d'utilisation du bien meuble incorporel. Cette pratique est très fréquente dans le commerce électronique interentreprises. Dans les transactions réalisées avec un consommateur, il peut y avoir une restriction générale quant à l'utilisation du bien meuble incorporel en question, restriction qu'accepte expressément ou implicitement l'acquéreur au moment d'acquérir le bien. La restriction pourrait être expliquée sur le site Web par l'entremise duquel le produit est fourni.

Exemple

Un résident canadien qui est inscrit aux fins de la TPS/TVH fournit à des clients des logiciels sous forme électronique. Les clients résidants et non résidants paient des frais annuels, ce qui leur permet de recevoir les logiciels électroniquement par courriel. Il n'y a aucune restriction quant au lieu d'utilisation des logiciels.

La fourniture des logiciels est réputée être effectuée au Canada, puisqu'il s'agit de la fourniture d'un bien meuble incorporel qui peut être utilisée en totalité ou en partie au Canada. Même si l'acquéreur est une personne non résidente, le lieu de la fourniture est quand même au Canada.

Services

Conformément à l'alinéa 142(1)g), la fourniture d'un service est réputée effectuée au Canada si le service est ou sera rendu^{*} en tout ou en partie au Canada. L'alinéa 142(2)g) stipule qu'un service est réputé être fourni à l'étranger s'il est ou sera rendu entièrement à l'étranger.

Bien que le mot « rendu^{*} » ne soit pas défini dans la Loi, le lieu où un service est rendu est habituellement l'endroit où est située la personne qui effectue le travail physiquement. Par exemple, lorsqu'un fournisseur non résidant envoie un technicien au Canada pour fournir des services de programmation, le lieu d'exécution est au Canada puisque le service est rendu physiquement au Canada.

^{*} Dans la *Loi sur la taxe d'accise*, on utilise parfois le terme « exécuter » un service au lieu de « rendre ». Les deux termes s'équivalent, bien que « rendre » ou « rendu » aient été retenus aux fins de ce bulletin.

Lorsque toutes les activités qu'exerce le fournisseur afin de rendre un service sont manifestement entreprises au Canada (c.-à-d. que les employés qui exécutent le service se trouvent au Canada, ou que le matériel du fournisseur qui sert à fournir le service y est situé), le lieu d'exécution du service est au Canada.

Lorsqu'une partie des activités qu'exerce le fournisseur afin de rendre un service est effectuée au Canada, le lieu de la fourniture du service est considéré comme se trouvant au Canada. Par exemple, un fournisseur peut préparer un rapport au Canada sur des services de programmation qui sont rendus à l'étranger. Étant donné que le rapport fait partie des services fournis, il faut prendre en considération le lieu où le rapport a été préparé au moment d'établir le lieu de la fourniture.

Le commerce électronique fait en sorte que des services peuvent être rendus à distance. Un fournisseur peut fournir un service à un client au Canada sans s'y trouver physiquement. Par exemple, un fournisseur peut faire en sorte qu'un technicien exécute le travail depuis l'étranger en accédant par voie électronique à l'ordinateur du client qui est situé au Canada, plutôt que d'envoyer le technicien au Canada. Le travail est exécuté à la fois à l'emplacement du fournisseur du service et à l'emplacement du bien du client qui fait l'objet du service. Donc, au moment d'établir le lieu où le service est rendu, il est nécessaire de tenir compte de l'emplacement du bien du client.

Qu'un service soit rendu en totalité ou en partie au Canada constitue une question de fait. Il faut examiner chaque fourniture de service individuellement pour établir si un service est rendu en totalité ou en partie au Canada. Cependant, la fourniture d'un service est effectuée au moins en partie au Canada si le service fait l'objet d'au moins un des indicateurs suivants :

- une personne doit nécessairement exécuter la tâche (c.-à-d. que le fournisseur agit par l'entremise d'un ou plusieurs de ses employés) et la personne qui exécute ou qui effectue physiquement la tâche est située au Canada au moment où l'activité est exercée;
- les opérations sont exécutées par le matériel informatique d'un fournisseur (p. ex. un ordinateur) et ce matériel est situé au Canada;
- la fourniture consiste à faire quelque chose au matériel de l'acquéreur, ou avec ce dernier, en y ayant accès à partir d'un endroit éloigné, et le matériel de l'acquéreur se trouve au Canada (toutefois, cet élément ne s'applique pas à un service qui est rendu en totalité à l'étranger et dont les résultats sont ensuite transmis, par voie électronique, à l'ordinateur de l'acquéreur au Canada, p. ex. un service de programmation rendu à l'établissement du fournisseur à l'étranger et ensuite transmis par courriel à un acquéreur situé au Canada);
- toute activité qui consiste à rendre le service est exercée au Canada.

Services de télécommunication

L'article 142.1 de la Loi énonce les règles sur le lieu de fourniture pour établir le moment où la fourniture d'un service de télécommunication est effectuée au Canada. Cet article prévaut sur les règles générales sur le lieu de fourniture en vertu de l'article 142, mais il est quand même assujéti à l'article 143, selon lequel les fournitures effectuées par des personnes non résidentes sont réputées effectuées à l'étranger dans certaines circonstances.

Conformément à l'alinéa 142.1(2)a), un service de télécommunication est réputé effectué au Canada dans le cas où il consisterait à mettre des installations de télécommunication à la disposition d'une personne et que ces installations, ou une partie de celles-ci, se trouvent au Canada.

Exemple

Un FSI situé au Canada fournit à ses clients l'accès à Internet. L'accès à Internet est un service de télécommunication qui consiste à rendre des installations de télécommunication disponibles.

La fourniture relative à l'accès à Internet est réputée effectuée au Canada puisque les installations—ou une partie de celles-ci—qui permettent la connexion à Internet sont réputées être situées au Canada.

Dans le cas d'un service de télécommunication, autre que l'activité de rendre disponibles les installations de télécommunication, le service est réputé effectué au Canada :

- soit lorsque la télécommunication est émise et reçue au Canada,
- soit lorsque la télécommunication est émise ou reçue au Canada et que le lieu de facturation du service se trouve au Canada.

Lieu de facturation au Canada

Le lieu de facturation d'un service de télécommunication constitue un facteur seulement si la télécommunication est soit émise, soit reçue au Canada, mais pas les deux. Conformément au paragraphe 142.1(1) de la Loi, le lieu de facturation est réputé être au Canada si les frais du service sont imputés à un compte que l'acquéreur a établi avec le fournisseur de service de télécommunication et qui se rapporte à une installation de télécommunication que l'acquéreur utilise pour obtenir des services de télécommunication ou qui est mise à sa disposition à cette fin et si l'installation de télécommunication se trouve habituellement au Canada. Le lieu de facturation ne correspond pas nécessairement à l'adresse de facturation ou à l'endroit où la facture est expédiée.

Lorsque les frais de service ne sont pas imputés à un compte que l'acquéreur a établi avec le fournisseur de télécommunication, le lieu de facturation est réputé se trouver au Canada si l'installation de télécommunication qui sert à engager le service s'y trouve.

II. Fournitures effectuées dans une province participante

La Loi renferme des règles spéciales sur le lieu de fourniture, qui permettent d'établir si une fourniture effectuée au Canada l'est dans une province participante. Si une fourniture taxable (sauf toute fourniture détaxée) est effectuée dans une province participante, la taxe au taux de la TVH de 15 % doit être perçue sur cette fourniture.

Selon l'article 144.1 de la Loi, une fourniture est réputée effectuée dans une province si elle est effectuée au Canada, ainsi que dans la province aux termes des règles énoncées à l'annexe IX. Dans les autres cas, elle est réputée effectuée hors de la province. Les fournitures effectuées au Canada qui ne

sont pas effectuées dans une province participante sont réputées effectuées dans une province non participante.

Biens meubles incorporels

Les règles pertinentes sur le lieu de fourniture de biens meubles incorporels qui sont effectuées par voie électronique se trouvent à l'article 1 et aux paragraphes 2d) et 3d) de la partie III de l'annexe IX de la Loi.

Droits canadiens

Conformément au sous-alinéa 2d)i) de la partie III de l'annexe IX, on considère que la fourniture d'un bien meuble incorporel qui ne se rapporte pas à un immeuble, à un bien meuble corporel ou à des services est effectuée dans une province si la totalité des droits canadiens, ou la presque totalité de ces droits, en ce qui concerne le bien, peuvent être utilisés seulement dans cette province particulière. L'expression « droits canadiens » s'entend de la partie du bien meuble incorporel qui peut être utilisée au Canada.

Cette règle n'est pas particulière aux provinces participantes et peut faire en sorte que le lieu de fourniture d'un bien meuble incorporel qui est effectué au Canada se trouve dans n'importe quelle province, pourvu que l'utilisation du bien meuble soit restreinte à cette province. Par exemple, si l'utilisation d'un logiciel de gestion qui a été acquis via Internet est restreinte à l'Ontario, le lieu de fourniture est réputé être dans la province de l'Ontario.

Exemple

Un fournisseur de services applicatifs (ASP) est une tierce entité qui, à partir d'un bureau central de données, gère et distribue des logiciels à des clients se trouvant sur un réseau longue portée. Un ASP en Nouvelle-Écosse acquiert un logiciel par Internet auprès d'une entreprise de logiciels se trouvant à Terre-Neuve. L'ASP acquiert seulement une licence unique pour cette application, et il ne peut pas utiliser ce produit dans ses autres filiales.

Aux fins de la TPS/TVH, le lieu de fourniture est réputé se trouver en Nouvelle-Écosse, puisque les droits canadiens d'utilisation de ce bien sont restreints à cette province.

Lieu de négociation

Conformément au sous-alinéa 2d)ii) de la partie III de l'annexe IX, la fourniture d'un bien meuble incorporel qui ne se rapporte pas à un immeuble, à un bien meuble corporel ou à des services sera également considérée comme effectuée dans une province particulière si le lieu de négociation de la fourniture se trouve dans la province, et que le bien peut être utilisé autrement qu'exclusivement à l'extérieur de la province. Lorsqu'il n'existe aucune restriction relative à l'utilisation du bien meuble incorporel dans une province donnée, le bien meuble incorporel sera toujours considéré comme pouvant être utilisé autrement qu'exclusivement à l'extérieur de la province où la négociation a lieu.

Conformément à l'article 1 de la partie I de l'annexe IX, le « lieu de négociation » d'une fourniture signifie 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 dans l'exercice de ses fonctions liées aux activités du fournisseur dans le cours desquelles la fourniture est effectuée. « Négociateur » comprend celui qui fait ou accepte l'offre.

Le paragraphe 132.1(2) de la Loi renferme une définition de l'expression « établissement stable » aux fins des règles sur le lieu de fourniture prévues à l'annexe IX. En général, l'expression « établissement stable » a le même sens que celui dans les diverses dispositions du *Règlement de l'impôt sur le revenu* en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, selon le type de personnes. Pour plus de renseignements, consulter le memorandum 3.4 de la Série des mémorandums sur la TPS, intitulé *Résidence*.

Exemple

Un fournisseur canadien ayant un établissement stable en Ontario négocie une entente dans le but de fournir un logiciel d'application d'affaires à d'autres entreprises. Les acquéreurs ont accès au site Web du fournisseur, qui est hébergé dans des serveurs se trouvant à son établissement en Ontario; ils peuvent télécharger la totalité du logiciel à partir du site. L'accord se rapportant au logiciel ne renferme aucune disposition qui restreigne l'utilisation du logiciel dans une province donnée.

Dans cet exemple, le lieu de négociation se trouve en Ontario. Puisqu'il n'y a aucune restriction limitant l'utilisation du logiciel, le lieu de fourniture est également en Ontario.

Autres règles

Lorsqu'il est impossible, en vertu des sous-alinéas 2d)i) et 2d)ii) de la partie III de l'annexe IX, d'établir le lieu de fourniture d'un bien meuble incorporel (qui ne se rapporte pas à un immeuble, un bien meuble corporel ou des services) dans une province donnée, la fourniture est considérée comme effectuée dans

une province participante en vertu de l'article 3 de la partie III de l'annexe IX dans une des circonstances suivantes :

- le lieu de négociation d'une fourniture se trouve au Canada et les droits canadiens se rapportant au bien peuvent seulement être utilisés principalement dans les provinces participantes;
- le lieu de négociation d'une fourniture se situe à l'étranger, le bien peut seulement être utilisé exclusivement au Canada et les droits canadiens peuvent seulement être utilisés principalement dans les provinces participantes.

Dans l'un ou l'autre des cas, la fourniture de biens meubles incorporels est considérée comme effectuée dans la province participante où se trouve la plus grande proportion des droits canadiens qui peuvent être utilisés seulement dans les provinces participantes.

Services

Élément canadien

Conformément à l'alinéa 2a) de la partie V de l'annexe IX de la Loi, un service est considéré comme fourni dans une province participante si la totalité, ou presque, de l'élément canadien du service est exécutée dans cette province. Conformément à l'article 1 de la partie V de l'annexe IX, l'« élément canadien » d'un service est la partie de celui-ci qui est rendue au Canada. Cette règle ne vise pas seulement les provinces participantes et peut se rapporter au lieu de fourniture effectuée au Canada dans n'importe quelle province.

Exemple

Une entreprise de transport passe un contrat avec un FSI se trouvant au Manitoba, pour que ce dernier héberge un logiciel de gestion financière dont l'entreprise détient la licence. Le logiciel est hébergé dans des serveurs situés aux installations du FSI à Winnipeg. Le FSI maintient les serveurs et fournit de l'assistance technique aux employés de l'entreprise, qui utilisent le logiciel et y ont accès à distance. Tous les services fournis par le FSI sont rendus au Manitoba.

La fourniture du service d'hébergement a lieu dans la province du Manitoba, puisque l'élément canadien du service est exécuté en totalité, ou presque, dans cette province.

Lieu de négociation

La fourniture d'un service est également considérée comme effectuée dans une province donnée, conformément à l'alinéa 2b) de la partie V de l'annexe IX, si le lieu de négociation de la fourniture se trouve dans la province et que le service n'est pas en totalité, ou presque, rendu à l'extérieur de cette province.

Exemple

Un fournisseur en Ontario passe un contrat avec un commerce de détail se trouvant au Québec, selon lequel il doit concevoir un site Web pour le commerce. Le fournisseur ne garde pas les droits liés à la conception ni au site. Le contrat est négocié par le représentant du FSI qui travaille à l'établissement stable du FSI situé à Ottawa. Environ la moitié du travail lié à la conception du site Web se fait à Ottawa, et l'autre moitié, au Québec.

La fourniture du service a lieu en Ontario, étant donné que le lieu de négociation de la fourniture s'y trouve et que la totalité, ou presque, du service n'est pas exécutée à l'extérieur de cette province.

Autres règles

Lorsqu'il est impossible, en vertu des alinéas 2a) et 2b) de la partie V de l'annexe IX, d'établir le lieu de fourniture d'un service dans une province donnée, la fourniture peut être considérée comme effectuée dans une province participante en vertu de l'article 3 de la partie V de l'annexe IX.

Conformément à l'article 3, la fourniture d'un service est effectuée dans une province participante dans une des circonstances suivantes :

- le lieu de négociation d'une fourniture se trouve au Canada et l'élément canadien du service est exécuté principalement dans les provinces participantes;
- le lieu de négociation d'une fourniture se trouve à l'étranger, le service est rendu en totalité, ou presque, au Canada et l'élément canadien du service est exécuté principalement dans les provinces participantes.

Dans l'un ou l'autre des cas, la fourniture du service est effectuée dans la province participante où la plus grande proportion de l'élément canadien du service est exécutée.

Services de télécommunication

Conformément à l'article 2 de la partie VIII de l'annexe IX de la Loi, si un service de télécommunication consiste à mettre des installations de télécommunication à la disposition de quelqu'un (sauf tout service qui accorde l'accès unique à une voie de télécommunication, p. ex. un circuit, une ligne, une fréquence, une voie ou une voie partielle de télécommunication, à l'exception d'une voie de satellite), la fourniture du service est effectuée dans une province donnée dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

- toutes ces installations se trouvent habituellement dans cette province;
- toutes ces installations ne se trouvent pas habituellement dans la province, mais la facture visant la fourniture est expédiée à une adresse dans la province.

Dans le cas des autres services de télécommunication (sauf tout service qui accorde l'accès unique à une voie de télécommunication), la fourniture est considérée comme effectuée dans une province donnée dans une des circonstances suivantes :

- la télécommunication est émise et reçue dans la province;
- la télécommunication est émise ou reçue dans la province et le lieu de facturation du service se trouve dans la province;
- la télécommunication est émise dans la province et elle est reçue à l'extérieur de la province, et le lieu de facturation du service ne se trouve pas dans la province où la télécommunication est émise ou reçue.

Lieu de facturation dans une province donnée

Conformément à l'article 1 de la partie VIII de l'annexe IX de la Loi, le lieu de facturation d'un service de télécommunication est considéré comme se trouvant dans une province donnée si le fournisseur du service de télécommunication impute les frais de service au compte de l'acquéreur qui se rapporte aux

installations de télécommunication que ce dernier utilise ou peut utiliser pour obtenir des services de télécommunication et si l'ensemble de ces installations se trouve habituellement dans la province.

Si l'entreprise de télécommunication n'impute pas les frais de service au compte de l'acquéreur, le lieu de facturation est considéré comme se trouvant dans une province donnée si les installations de télécommunication qui servent à engager le service se trouvent dans cette province.

Fournitures visées par règlement

Aux fins de la TPS/TVH, certaines fournitures faisant l'objet du commerce électronique sont particulièrement désignées comme effectuées dans une province donnée. Le service informatique et l'accès à Internet sont tous les deux désignés dans le *Règlement sur le lieu de fourniture (TPS/TVH)* (le « Règlement ») comme effectués dans une province donnée dans certaines circonstances.

Un « service informatique », tel qu'il est défini à l'article 1 du règlement, signifie

- un service de soutien technique offert par voie de télécommunication et ayant trait au fonctionnement ou à l'utilisation de matériel informatique ou de logiciels;
- un service comportant le stockage électronique et le transfert interordinateur d'informations.

Au moment d'établir si la fourniture d'un service informatique ou de l'accès à Internet est effectuée dans une province, il est important de savoir si la fourniture est effectuée à un « dernier acquéreur unique » ou aux « derniers acquéreurs multiples ». Les règles servant à établir le lieu de fourniture varient selon le dernier acquéreur ou les derniers acquéreurs. Dans le cadre d'un service informatique ou de l'accès à Internet, l'expression « dernier acquéreur » signifie la personne qui acquiert la fourniture du service ou obtient l'accès et qui l'acquiert pour d'autres raisons que de le fournir à d'autres personnes.

Dernier acquéreur unique

Selon le paragraphe 10(1) du Règlement, lorsqu'un fournisseur donné effectue la fourniture d'un service informatique ou d'un accès Internet qui doit être utilisé par un dernier acquéreur unique, et que ce dernier acquiert la fourniture aux termes d'une convention conclue avec le fournisseur donné ou un autre fournisseur, la fourniture est effectuée dans une province donnée si l'acquéreur profite de ce service ou de cet accès à un seul endroit habituel qui est situé dans cette province et

- que le fournisseur donné possède des renseignements permettant d'identifier cet endroit ou
- que le fournisseur obtient de tels renseignements dans le cadre de ses pratiques commerciales habituelles pour établir ce lieu.

Dans les autres cas, la fourniture sera effectuée dans une province donnée si l'adresse postale de l'acquéreur de cette fourniture se trouve dans cette province.

Derniers acquéreurs multiples

Le paragraphe 10(2) du Règlement s'applique lorsque plusieurs derniers acquéreurs acquièrent la fourniture d'un service informatique d'un accès Internet d'un fournisseur donné et que chacun acquiert la fourniture aux termes d'une convention conclue avec le fournisseur donné ou un autre fournisseur.

Si chacun de ces derniers acquéreurs profite de ce service ou de cet accès à un seul endroit et

- que le fournisseur donné possède des renseignements qui permettent d'identifier cet endroit ou
- que le fournisseur obtient de tels renseignements dans le cadre de ses pratiques commerciales habituelles,

la fourniture est effectuée dans la province, le cas échéant, qui serait établie conformément aux règles sur le lieu de fourniture de biens meubles incorporels en vertu de la partie III de l'annexe IX (dont il est question à la page 21), ou pour les services en vertu de la partie V de l'annexe IX (dont il est question à la page 23), comme la province où la fourniture donnée serait effectuée si le service était rendu ou qu'il était possible d'avoir accès à Internet dans chaque province où les derniers acquéreurs profitent du service ou de l'accès et dans la même mesure où ils profitent du service ou de l'accès. Autrement dit, les règles sur le lieu de fourniture de l'annexe IX doivent être appliquées à la fourniture d'accès Internet comme la fourniture d'un bien meuble incorporel, et à la fourniture d'un service informatique comme la fourniture de n'importe quel service.

Dans les autres cas, la fourniture du service informatique ou d'accès à Internet sera effectuée dans une province particulière si l'adresse postale de l'acquéreur de cette fourniture se trouve dans cette province.

Fournitures effectuées à des non-résidents

Comme il a déjà été mentionné, la fourniture d'un bien ou d'un service taxable (sauf détaxé) effectuée au Canada est assujettie à la TPS/TVH au taux de 7 % ou de 15 %, selon que la fourniture est effectuée ou pas dans une province participante. Cependant, si la fourniture est effectuée à une personne non résidente, elle peut être détaxée à titre de fourniture exportée en vertu des dispositions de la partie V de l'annexe VI de la Loi

Une personne non résidente qui a un établissement stable au Canada est réputée, en vertu du paragraphe 132(2) de la Loi, être résidente du Canada en ce qui a trait aux activités qui sont exercées par l'entremise de cet établissement stable. Par conséquent, la fourniture d'un service ou d'un bien meuble incorporel qui est effectuée à un non-résident ne serait pas détaxée si la fourniture vise des activités exercées par l'entremise de cet établissement stable (consulter l'analyse sur l'établissement stable à la page 29).

Biens meubles incorporels

Conformément à l'article 10 de la partie V de l'annexe VI de la Loi, la fourniture d'un bien meuble incorporel effectuée à un non-résident est détaxée lorsque le non-résident n'est pas inscrit au moment où la fourniture est effectuée et qu'il s'agit de la fourniture d'une propriété intellectuelle ou de tout droit, licence ou privilège accordé pour utiliser cette propriété. Sont inclus dans propriété intellectuelle une

invention, un brevet, un secret industriel, une marque de commerce, une raison sociale, un droit d'auteur ou une conception industrielle.

Exemple 1

Un client non résidant non inscrit achète un logiciel à un fournisseur canadien inscrit, qu'il télécharge à partir du site Web de ce fournisseur.

La fourniture du logiciel par voie électronique est considérée comme une fourniture de bien meuble incorporel et, puisqu'il n'y a aucune restriction quant à son utilisation, elle est réputée effectuée au Canada. Cependant, la fourniture dans ce cas-ci est détaxée en vertu de l'article 10 de la partie V de l'annexe VI, étant donné que la fourniture de logiciel en est une de propriété intellectuelle.

Exemple 2

Un inscrit aux fins de la TPS/TVH exploite un site Web interactif. Les abonnés paient des droits d'accès au site, qui présente un contenu numérisé, y compris de la musique, de la vidéo, des jeux et d'autres activités. Les abonnés ne peuvent pas télécharger sur leurs ordinateurs des copies permanentes du contenu, mais ils peuvent intervenir sur le site de manière interactive pendant qu'ils sont en ligne. Ils reçoivent un mot de passe pour entrer dans le site, qu'ils peuvent accéder n'importe quand et à partir de n'importe quel endroit.

Il s'agit de la fourniture d'un bien meuble incorporel qui est effectuée au Canada, étant donné qu'il n'y a aucune restriction quant à l'endroit où ce bien peut être utilisé. L'inscrit sera tenu de facturer la taxe au taux de 7 % ou de 15 % à ses abonnés non résidants, puisque la fourniture n'en est pas une de propriété intellectuelle et, par conséquent, elle n'est pas détaxée en vertu des dispositions de l'article 10 de la partie V de l'annexe VI.

Dispositions générales de détaxation

L'article 7 de la partie V de l'annexe VI de la Loi renferme les dispositions générales de détaxation relatives aux services détaxés. Conformément à cet article, la fourniture d'un service au profit d'une personne non résidente est détaxée, sauf les fournitures suivantes :

- un service fourni à un particulier qui se trouve au Canada lorsqu'il communique avec le fournisseur en ce qui concerne la fourniture;
- un service rendu à un particulier pendant qu'il se trouve au Canada;
- un service consultatif ou professionnel;
- un service postal;
- un service lié à un immeuble situé au Canada;
- un service lié à un bien meuble corporel qui est situé au Canada au moment de l'exécution du service;
- un service de mandataire de la personne non résidente ou un service consistant à faire passer les commandes pour des fournitures à effectuer par la personne ou à son profit, à obtenir de telles commandes ou à faire des démarches en vue d'en obtenir;
- un service de transport;

- un service de télécommunication.

Si les conditions relatives à la détaxation sont remplies, les fournitures qui sont classées comme celles de services qui sont fournis par voie électronique sont détaxées lorsqu'elles sont effectuées à une personne non résidente. Ceci comprend les fournitures d'hébergement et de conception de site Web qui sont effectuées par un inscrit à un non-résident.

Exemple

Une entreprise canadienne inscrite aux fins de la TPS/TVH fournit des services d'hébergement de site Web à des clients résidents et non résidents. L'entreprise établit avec un client non résident qui n'est pas un particulier un accord en vertu duquel il doit héberger le site Web de ce client. Le site est maintenu dans les serveurs de l'entreprise canadienne à son bureau au Canada.

La fourniture du service d'hébergement du site Web au non-résident est détaxée en vertu de l'article 7 de la partie V de l'annexe VI.

Services particuliers détaxés

Il existe des dispositions de détaxation particulières qui visent certains services exportés énumérés à la partie V de l'annexe VI de la Loi, y compris certains de ceux qui sont exclus des dispositions générales à l'article 7, notamment

- la fourniture d'un service de publicité à une personne non résidente qui n'est pas inscrite aux fins de la TPS/TVH au moment où le service est rendu (article 8);
- la fourniture d'un service qui consiste à donner à des particuliers non résidents certains cours ou des examens dans le cadre de ces cours lorsque la fourniture est effectuée à un non-résident qui n'est pas un particulier et n'est pas inscrit aux fins de la TPS/TVH (article 18);
- la fourniture d'un service consultatif ou professionnel à une personne non résidente (article 23).

Si la fourniture de n'importe quel de ces services est effectuée par voie électronique à une personne non résidente, elle est détaxée pourvu que toutes les conditions de détaxation soient remplies.

Exemple

Une personne non résidente qui n'est pas inscrite aux fins de la TPS/TVH paie des frais à un propriétaire canadien de site Web, qui est un inscrit, pour faire diffuser des bannières de publicité de son entreprise sur le site Web.

Le propriétaire canadien du site Web n'est pas tenu de percevoir la TPS/TVH sur les frais, puisque la fourniture effectuée au non-résident en est une de service de publicité qui est détaxée en vertu de l'article 8 de la partie V de l'annexe VI.

Services de télécommunication

Conformément à l'article 22.1 de la partie V de l'annexe VI de la Loi, la fourniture d'un service de télécommunication est détaxée seulement si elle est effectuée par un inscrit qui exploite une entreprise de fourniture de services de télécommunication à un non-résident qui fournit lui aussi de tels services et qu'il n'est pas un inscrit aux fins de la TPS/TVH, et si la télécommunication n'est ni émise ni reçue au Canada.

Inscription des non-résidents

I. Non-résidents ayant un établissement stable au Canada

En vertu du paragraphe 132(2) de la Loi, une personne non résidante qui a un établissement stable au Canada est considérée comme une personne résidant au Canada pour ce qui est—et seulement pour ce qui est—des activités qu'elle exerce par l'entremise de son établissement stable. En conséquence, une personne non résidante qui effectue des fournitures taxables par l'entremise d'un établissement stable au Canada est tenue de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH à titre de personne résidante en vertu du paragraphe 240(1) de la Loi et de percevoir la taxe sur les fournitures taxables (à l'exception des fournitures détaxées) qu'elle effectue au Canada, sauf si elle est un petit fournisseur.

En vertu du paragraphe 240(6) de la Loi, une personne non résidante qui est tenue de s'inscrire ou qui choisit de s'inscrire en vertu du paragraphe 240(3) et qui n'a pas d'établissement stable au Canada est tenue de donner et de maintenir une garantie.

Aux fins de la TPS/TVH, « établissement stable » est défini au paragraphe 123(1) de la Loi comme étant

- a) [l'] installation fixe d'une personne, par l'entremise de laquelle elle effectue des fournitures, ...;
- b) [l'] installation fixe d'une autre personne — à l'exclusion d'un courtier, d'un commissaire général et d'un autre mandataire indépendant agissant dans le cours normal de son entreprise — qui est au Canada mandataire de la personne ... et par l'intermédiaire de laquelle celle-ci effectue des fournitures dans le cours normal d'une entreprise.

Dans un environnement de commerce électronique, les fournisseurs non résidants peuvent effectuer des fournitures au Canada à l'aide de matériel informatique, comme des serveurs, qui est situé au Canada et de sites Web qui sont hébergés sur ces serveurs. La question qui s'impose aux fins de la TPS/TVH est d'établir si une personne non résidante qui effectue des fournitures au Canada par l'entremise d'un site Web ou d'un serveur au Canada est considérée avoir un établissement stable au Canada.

L'« installation » d'une personne doit au moins consister en un certain volume d'espace physique qui est à sa disposition. Un site Web, qui est seulement formé d'un logiciel et de données électroniques, n'est pas un bien corporel et n'est donc pas un lieu qui peut constituer une installation. En conséquence, le site Web d'une personne non résidante, y compris un site Web qui est hébergé en vertu d'un accord typique d'hébergement de site Web, ne constitue pas à lui seul un établissement stable d'une personne non résidante aux fins de la TPS/TVH.

Tout serveur sur lequel est hébergé un site Web est un bien matériel ayant un lieu physique. Le serveur peut constituer une installation d'une personne non résidante s'il est à sa disposition (c.-à-d. qu'elle

l'exploite, qu'il lui appartient ou qu'elle le loue). Un non-résident qui a un site Web hébergé dans le serveur d'un FSI indépendant au Canada ne serait généralement pas considéré comme ayant le serveur du FSI à sa disposition.

Un serveur qui est mis à la disposition d'une personne non résidante peut être considéré comme son établissement stable aux fins de la TPS/TVH, même si aucun employé de l'entreprise n'est tenu de l'exploiter à cet endroit. Cependant, les tâches exécutées par cette personne non résidante par l'entremise du serveur doivent en soi être importantes et essentielles aux activités de l'entreprise dans son ensemble ou constituer d'autres fonctions essentielles de l'entreprise.

Par exemple, bien que l'exploitation d'un serveur par un FSI non résidant, qui héberge des sites Web pour d'autres entreprises, soit considérée comme une partie importante et essentielle de ses activités commerciales, le serveur ne fera pas en sorte que la personne non résidante ait un établissement stable à l'endroit où se trouve le serveur si les activités exploitées par l'entremise de ce serveur se limitent à des fonctions préparatoires et auxiliaires.

Un matériel informatique, tel qu'un serveur qui est mis à la disposition d'une personne non résidante, peut en soi constituer un établissement stable de cette personne, pourvu que le serveur soit situé au Canada et que les activités que cette personne exerce par l'entremise du serveur soient un élément important et essentiel à l'exploitation de son entreprise.

Enfin, un FSI qui héberge sur ses serveurs au Canada le site Web d'un non-résident ne sera pas, en général, un mandataire de la personne non résidante, soit parce que le FSI ne dispose pas habituellement des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de cette personne, soit parce qu'il est un mandataire indépendant agissant dans le cours normal de l'exploitation de son entreprise, comme en témoigne le fait qu'il héberge des sites Web d'un grand nombre d'entreprises différentes.

II. Non-résidents sans établissement stable au Canada

En vertu du paragraphe 240(1) de la Loi, toute personne non résidante qui effectue des fournitures taxables au Canada dans le cours de l'exploitation d'une entreprise au Canada (sauf un petit fournisseur) est tenue de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH. En tant qu'inscrit, le non-résident est tenu de percevoir la taxe sur ses fournitures taxables (sauf les fournitures détaxées) effectuées au Canada.

Si une personne non résidante n'effectue pas des fournitures taxables dans le cours de l'exploitation d'une entreprise au Canada et qu'elle a choisi de ne pas s'inscrire aux fins de la TPS/TVH, les fournitures de biens ou de services qu'elle effectue au Canada sont généralement réputées être effectuées à l'étranger. Elle n'est donc pas tenue de percevoir la taxe sur ces fournitures.

Cependant, il se peut que la taxe soit payable en vertu de la section III de la Loi, et elle sera perçue par Douanes Canada à la frontière au moment de l'importation de produits taxables ou au moyen de l'autocotisation par les résidents canadiens en vertu de la section IV, relativement à l'importation de fournitures de biens meubles incorporels taxables ou de services taxables.

Il se peut, qu'en vertu du paragraphe 240(3) de la Loi, une personne non résidante choisisse de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH si, entre autres dans le cours normal de l'exploitation d'une entreprise à

l'étranger, elle sollicite régulièrement des commandes de fournitures de biens meubles corporels à exporter ou à livrer au Canada, ou qu'elle a conclu une entente visant la fourniture de services à rendre au Canada ou la fourniture de biens meubles incorporels à utiliser au Canada.

Une personne non résidente peut exploiter une entreprise au Canada sans avoir d'établissement stable au Canada.

Exploitation d'une entreprise au Canada

Il est important d'établir si une personne non résidente exploite une entreprise au Canada afin de déterminer si elle doit s'inscrire ou pas et de déterminer le statut fiscal des fournitures qu'elle effectue au Canada. Au moment d'établir si une personne non résidente exploite une entreprise au Canada dans des circonstances particulières, l'ADRC tiendra compte des facteurs suivants, tant pour le commerce électronique que pour le commerce traditionnel :

- l'endroit où sont situés les mandataires ou les employés du non-résident;
- l'endroit où les produits sont livrés;
- l'endroit où le paiement est effectué;
- l'endroit où les achats sont effectués;
- l'endroit où les transactions sont sollicitées;
- l'endroit où des stocks sont conservés;
- l'endroit où les contrats commerciaux sont conclus;
- l'endroit où se trouve le compte bancaire;
- l'endroit où le nom et l'entreprise du non-résident sont inscrits dans un annuaire;
- l'endroit où est situé un bureau ou une succursale;
- l'endroit où le service est rendu;
- l'endroit où les produits sont fabriqués.

Le poids qui est accordé à un facteur particulier dépend de la nature de l'activité commerciale à l'étude et, comme toujours, des circonstances et des faits particuliers de chaque cas.

En règle générale, pour être considérée comme exploitant une entreprise au Canada, une personne non résidente doit avoir une présence importante au Canada. Les transactions isolées qui ont lieu au Canada dans le cours d'une entreprise qu'exploite un non-résident à l'étranger ne feraient pas en sorte que cette personne soit considérée comme exploitant une entreprise au Canada, étant donné qu'elle ne satisferait probablement pas suffisamment aux facteurs susmentionnés.

Certains de ces facteurs, qui visent les entreprises s'adonnant à des opérations commerciales plus classiques, pourraient ne pas s'appliquer aux entreprises qui s'adonnent au commerce électronique (c.-à-d. qui effectuent des fournitures livrées par voie électronique dans Internet). Il en serait ainsi pour les facteurs qui se rapportent à une présence physique au Canada, comme l'endroit où les produits sont fabriqués. En outre, il peut être nécessaire d'interpréter certains facteurs afin de tenir compte de la nature particulière du commerce électronique. Par exemple, pour ce qui est d'établir l'endroit où le paiement est effectué, il pourrait être plus juste, selon les circonstances, de prendre en considération

l'endroit où l'on approuve le virement électronique de fonds au lieu de l'endroit où sont envoyés ou reçus les chèques.

Exemples

Les exemples suivants illustrent l'approche présentée ci-dessus qui sert à établir si un non-résident qui effectue des fournitures par voie électronique exploite une entreprise au Canada sans y avoir d'établissement stable.

Exemple 1

Une société non résidante fournit par vente des fichiers sonores téléchargeables. Elle dispose d'un site Web installé sur son propre serveur qui se trouve à son siège social aux États-Unis et elle annonce son site Web sur Internet. Les annonces publicitaires sont destinées au marché canadien. Le site Web et le serveur sont entièrement interactifs : le client canadien peut consulter la liste des produits sonores et autres annonces publicitaires, passer des commandes (y compris le paiement des fichiers sonores choisis) et télécharger une copie des fichiers sonores voulus, sans contact aucun avec le personnel de la société non résidante. L'endroit où est conclu le contrat se trouve au Canada. Le client paie par carte de crédit et un FSI indépendant situé au Canada traite le paiement pour la société non résidante. Dès que le client reçoit les fichiers sonores, il peut s'en servir au Canada. Tout le service à la clientèle et tout le soutien après-vente est assuré par téléphone ou par courrier électronique par le personnel de la société non résidante, qui est situé à son siège social aux États-Unis.

Dans cet exemple, la société non résidente ne sera pas considérée comme exploitant une entreprise au Canada. Parmi les facteurs à être pris en considération, seuls les suivants dénoteraient que le non-résident exerce une activité commerciale au Canada : la publicité est axée sur d'éventuels clients au Canada; l'endroit où est conclu le marché est au Canada; les achats du produit sont effectués au Canada et le paiement est traité au Canada. Cependant, en règle générale, ces facteurs ne dénoteraient pas en soi que l'entreprise est exploitée au Canada.

Exemple 2

Un vendeur non résidant fournit à des clients situés au Canada le droit d'utiliser diverses applications logicielles. Ce vendeur possède un site Web dans un serveur situé au Canada. Le serveur qui héberge et fournit l'accès au site Web appartient à un FSI indépendant, qui l'exploite aussi, et ce serveur n'est donc pas à la disposition du non-résident. Ce dernier annonce ses applications logicielles sur son site Web, et cette publicité vise le marché canadien; il annonce aussi ses applications logicielles et son site Web dans des journaux canadiens. Les applications logicielles sont stockées dans le serveur, en tant qu'élément du site Web. Les clients canadiens peuvent commander des applications logicielles en remplissant et en transmettant un formulaire de commande en ligne. Une fois un formulaire de commande transmis, la commande est traitée automatiquement et le client reçoit un droit d'accès aux applications logicielles choisies. L'accès des clients est contrôlé et surveillé par un identificateur et un mot de passe produits par l'ordinateur. Les clients reçoivent une facture établie automatiquement et par voie électronique, en fonction du nombre d'heures passées à utiliser les applications, et ils peuvent payer par carte de crédit ou par chèque. Un FSI situé au Canada traite le paiement pour le compte du

vendeur non résidant. Enfin, un entrepreneur indépendant situé au Canada fournit les services de soutien après-vente pour le compte du non-résident.

Dans cet exemple, les faits confirment que le non-résident exploite une entreprise au Canada . Parmi les facteurs à prendre en considération, les suivants dénoteraient une activité commerciale importante de la part du non-résident au Canada : la publicité faite dans des journaux canadiens; le recours à des entrepreneurs indépendants situés au Canada pour le service après-vente fourni au client et le traitement des paiements par un fournisseur indépendant de services, qui se trouve au Canada. En outre, les activités exécutées au moyen d'un site Web interactif et automatisé, qui est hébergé dans un serveur au Canada, démontrent aussi la présence d'activités commerciales importantes au Canada.

DEMANDES DE RENSEIGNEMENTS

Si vous désirez obtenir un renseignement de nature technique sur la TPS/TVH, composez un des numéros sans frais suivants :

1 800 959-8296 (service en français)

1 800 959-8287 (service en anglais)

Pour des renseignements généraux sur la TPS/TVH, téléphonez aux Renseignements aux entreprises aux numéros sans frais suivants :

1 800 959-7775 (service en français)

1 800 959-5525 (service en anglais)

Si vous êtes situé dans la province de Québec, composez le numéro sans frais suivant :

1 800 567-4692 (Ministère du Revenu du Québec)

Tous les bulletins d'information technique sur la TPS/TVH et d'autres publications de l'Agence des douanes et du revenu du Canada se trouvent dans le site Web de l'ADRC à l'adresse <http://www.ccradrc.gc.ca/>. Vous n'avez qu'à cliquer sur la rubrique « Impôt et taxes » à gauche de l'écran, puis sur « Plus... » et, enfin, sur « Publications techniques ».