

Agence du revenu du Canada
Avis n° 190
Le 6 mai 2004

APPEL AUX COMMENTAIRES DU PUBLIC

Ébauche du bulletin d'information technique *Application de la TPS/TVH aux biens et aux services de cimetièrè*

Le présent bulletin d'information technique (BIT) est diffusé par l'Agence du revenu du Canada sous forme de version préliminaire afin d'obtenir des commentaires à son égard. Nous établirons la date de mise en vigueur de ce BIT après avoir consulté les intervenants visés et pris en compte les différents facteurs tels que les exigences informatiques ou le besoin de modifier les contrats ou de former le personnel.

Veillez faire parvenir vos commentaires et vos suggestions au plus tard le 31 juillet 2004, à l'adresse suivante :

Directeur
Division des opérations générales et des questions frontalières
Direction de l'accise et des décisions de la TPS/TVH
Agence du revenu du Canada
16^e étage, Place de Ville, tour A
320, rue Queen
Ottawa (Ontario) K1A 0L5

Téléphone : (613) 954-7959
Télécopieur : (613) 990-1233

Courriel : john.sitka@ccra-adrc.gc.ca

APPLICATION DE LA TPS/TVH AUX BIENS ET AUX SERVICES DE CIMETIÈRE

Les renseignements contenus dans ce bulletin ne remplacent pas les dispositions figurant dans la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi) 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 du revenu du Canada (ARC) pour obtenir plus de renseignements. Si vous vous situez dans la province de Québec, communiquez avec le ministère du Revenu du Québec (MRQ) pour obtenir plus de renseignements.

Dans ce bulletin, on fait mention de fournitures qui sont taxables à 7 % ou à 15 % (le taux de la taxe de vente harmonisée ou la TVH). La TVH s'applique aux fournitures effectuées en Nouvelle-Écosse, au Nouveau-Brunswick et à Terre-Neuve-et-Labrador (les provinces participantes). Si vous n'êtes pas certain si une fourniture est effectuée dans une province participante, vous pouvez consulter le bulletin d'information technique *Règles sur le lieu de fourniture sous le régime de la TVH* (B-078), que vous pouvez vous procurer dans tous les bureaux des services fiscaux de l'ARC.

Table des matières

Introduction	2
Droits d'inhumation	3
Fonds d'entretien	3
Plans de services de cimetière	4
Fournitures effectuées par des organismes de bienfaisance, des institutions publiques et d'autres organismes de services publics	11

Introduction

Le présent bulletin explique quand la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) s'applique à la fourniture de droits d'inhumation, de fonds d'entretien et de services de cimetière.

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

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



Agence du revenu
du Canada

Canada Revenue
Agency

The English version of this document is entitled
*Application of the GST/HST to Cemetery
Property and Services.*

Canada

Veillez noter que ce bulletin ne s'applique pas aux personnes qui sont des petits fournisseurs aux fins de la TPS/TVH, même si un petit fournisseur doit percevoir la taxe sur la contrepartie d'une vente taxable d'immeuble (p. ex. une concession, un lot, une crypte ou une niche dans un cimetière). Veillez consulter le mémorandum sur la TPS/TVH, *Petits fournisseurs* (2.2) pour obtenir des renseignements sur la façon de déterminer si une personne est un petit fournisseur.

Droits d'inhumation

La fourniture d'une concession, d'un lot, d'une crypte ou d'une niche dans un cimetière à un particulier peut se faire par vente ou par bail, licence ou accord semblable. Par souci de commodité dans le présent bulletin, ces fournitures sont « droits d'inhumation ».

Bien que les droits d'inhumation puissent être fournis dans le cadre d'un plan de services de cimetière (aussi appelé « plan de prévoyance de services de cimetière » ou « fonds de prévoyance »), ils sont transférés immédiatement après avoir été payés. En conséquence, un exploitant de cimetière doit rendre compte de la TPS/TVH, s'il y a lieu, sur la contrepartie des droits d'inhumation au moment où la contrepartie est payée ou est due, selon la première éventualité.

L'assujettissement à la taxe d'une fourniture de droits d'inhumation effectuée par certains organismes de services publics dépend de la façon dont la fourniture est effectuée. Veillez vous reporter à la page 10 pour en savoir plus sur la façon de déterminer la nature d'une fourniture de droits d'inhumation effectuée par un organisme de services publics.

Exemple

Un particulier achète des droits d'inhumation au Manitoba. Le coût total de l'inhumation est de 3 000 \$, plus la TPS. En vertu du contrat, une facture de 1 000 \$ sera établie pour le particulier le premier jour de chaque mois, pour trois mois. La TPS ($1\ 000 \$ \times 7\ \% = 70 \$$) est exigible le premier jour de chacun des trois mois.

Fonds d'entretien

Lorsqu'un exploitant de cimetière conclut un contrat pour la fourniture de droits d'inhumation, il doit déduire une partie du montant payé selon le contrat ou mettre une partie de ce montant de côté pour l'entretien du cimetière (c.-à-d. l'entretien perpétuel). Toutes les lois provinciales se rapportant aux cimetières exigent que les exploitants de cimetière placent en fiducie les fonds pour l'entretien perpétuel.

Le fonds d'entretien a pour but de générer des revenus pour l'entretien d'un cimetière dans son ensemble plutôt que pour l'entretien d'une concession, d'un lot, d'une crypte, d'une niche ou d'un autre espace en particulier dans un cimetière.

La contrepartie payée pour les droits d'inhumation et pour le fonds d'entretien est considérée comme la contrepartie d'une seule fourniture. Par conséquent, même si le montant qui doit être versé dans le fonds d'entretien est indiqué séparément sur la facture, l'exploitant du cimetière doit rendre compte de la

TPS/TVH, s'il y a lieu, sur la contrepartie totale des droits d'inhumation au moment où la contrepartie est payée ou est due, selon la première éventualité. Aucune taxe n'est exigible lorsque les fonds sont retirés du compte en fiducie.

En Ontario, lorsque l'exploitant du cimetière reçoit un montant qu'il doit placer dans un fonds d'entretien et qu'il ne l'y place pas immédiatement, il doit placer le montant dans un compte en fiducie. Le montant doit être détenu dans le compte en fiducie jusqu'à ce qu'il soit transféré dans le fonds d'entretien ou jusqu'à ce qu'il soit versé conformément aux lois provinciales. Le moment où la TPS doit être perçue ne change pas pour autant : l'exploitant du cimetière doit rendre compte de la TPS sur la contrepartie des droits d'inhumation, y compris tout montant placé en fiducie et transféré par la suite dans un fonds d'entretien, au moment où la contrepartie est payée ou est due, selon la première éventualité.

De plus, si les droits d'inhumation en Ontario sont vendus à l'égard d'un lot dans une partie d'un cimetière ou à l'égard d'un compartiment dans un mausolée, un columbarium ou une autre installation dans un cimetière et que, au moment de la vente, le lot ou le compartiment n'est ni aménagé, ni prêt pour des fins d'inhumation, l'exploitant du cimetière n'est pas tenu de verser un montant provenant de la vente du droit d'inhumation dans le fonds d'entretien du cimetière. Toutefois, l'exploitant du cimetière doit voir à ce que le montant qui doit être versé dans le fonds d'entretien et le montant provenant de la vente de tout bien ou service de cimetière lié à la vente des droits d'inhumation soient détenus en fiducie conformément aux lois provinciales.

Dans de telles circonstances, l'exploitant du cimetière n'a pas à rendre compte de la TPS sur les montants placés dans une fiducie au moment où les versements sont effectués. La TPS s'applique plutôt de la même façon qu'elle s'applique à une fiducie administrée dans le cadre d'un plan de services de cimetière, c'est-à-dire que l'exploitant du cimetière doit rendre compte de la TPS applicable lorsqu'un montant est retiré du compte en fiducie.

Plans de services de cimetière

Les biens ou services compris dans un plan de services de cimetière sont ceux qui sont liés à l'inhumation ou à la crémation d'une dépouille mortelle après les funérailles. Des montants sont détenus en fiducie conformément à un plan de services de cimetière en vue de financer les biens ou services de cimetière qui seront fournis à la suite du décès d'un particulier. Veuillez noter que les arrangements dont il est question dans ce bulletin ne constituent pas nécessairement des arrangements de services funéraires au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Plus précisément, un plan de services de cimetière constitue un arrangement entre un fournisseur, habituellement l'exploitant du cimetière, et une personne envers laquelle l'exploitant s'engage à fournir des services particuliers à l'égard d'une ou de plusieurs personnes à la suite de leur décès. La personne finance habituellement l'arrangement conclu avec l'exploitant du cimetière en plaçant des fonds en fiducie ou en achetant une police d'assurance. En règle générale, la totalité des versements, plus les intérêts qui s'accumulent dans le compte en fiducie, ou le produit de l'assurance, se rapprochent de la valeur de la contrepartie et de la TPS/TVH qui seront plus tard exigibles à l'exploitant du cimetière en vertu de l'accord. Lorsque les biens et les services de cimetière sont fournis, les montants détenus en fiducie ou le produit de l'assurance sont imputés à la contrepartie des services et à la taxe exigible.

Le présent bulletin traite du recours à des polices d'assurance pour financer des plans écrits de services de cimetière (voir la page 7) et du recours à des plans de services de cimetière (c.-à-d. des contrats) pour financer des biens et des services de cimetière. Toutes les conditions suivantes doivent être réunies :

- les versements sont effectués par l'acheteur avant que les biens ou les services de cimetière soient fournis;
- une partie ou la totalité des versements et, le cas échéant, une partie ou la totalité des intérêts composés, doivent être détenus en fiducie par l'exploitant du cimetière au nom de l'acheteur, conformément à la loi provinciale appropriée ou aux modalités de l'accord;
- il est interdit à l'exploitant du cimetière de retirer toute partie des fonds détenus en fiducie (sauf si la loi provinciale le lui permet) soit jusqu'au jour où les montants lui deviennent exigibles pour les biens et services de cimetière, soit jusqu'au jour où le contrat est annulé, selon la première éventualité.

On entend par « services de cimetière » les services fournis à l'égard d'une concession dans un cimetière ou d'un lot, d'une crypte dans un mausolée ou d'une niche dans un columbarium, y compris ce qui suit :

- l'ouverture et la fermeture d'une tombe, d'une crypte ou d'une niche;
- l'entreposage temporaire dans un caveau;
- la fourniture d'une tente ou d'une marquise pour un service d'inhumation;
- la fourniture de dispositifs de transport et d'abaissement ou d'appareils de levage;
- l'installation et l'enlèvement de tapis de gazon artificiel ou de paillason en fibre de coco près de la tombe;
- le nivellement, le damage, le terrassement et l'engazonnement près de la tombe;
- la préparation de plates-bandes et la plantation de fleurs et d'arbustes.

Les services de cimetière comprennent aussi les biens de cimetière comme les caveaux d'inhumation, les urnes, les pierres tombales, les doublures, les repères, les monuments ou les bases qui sont destinés à être utilisés dans un cimetière. Par souci de commodité, dans le présent bulletin, l'expression « services de cimetière » désigne également les biens de cimetière.

En règle générale, aux fins de la TPS/TVH, lorsqu'un accord visant la fourniture d'un bien ou d'un service précise que l'acheteur doit payer un montant avant que le bien ou le service soit réellement fourni, la taxe est exigible sur le montant payé d'avance au moment où ce montant est dû ou est payé, selon la première éventualité. Toutefois, les montants détenus en fiducie pour un plan de services de cimetière ne sont pas considérés comme des paiements anticipés, et l'exploitant du cimetière n'a pas à rendre compte de la TPS/TVH sur les versements au moment où ceux-ci sont effectués. Toute TPS/TVH applicable sera payée à l'exploitant du cimetière au moment où la contrepartie des services de cimetière fournis en vertu du contrat sera due.

Montants détenus en fiducie

Si, conformément aux lois provinciales ou aux modalités d'un contrat, l'exploitant du cimetière place en fiducie les versements effectués en vertu du plan de services de cimetière, les versements ne seront pas considérés comme des paiements anticipés, et l'exploitant du cimetière n'aura pas à rendre compte de la TPS/TVH sur ces versements, même s'il détient l'argent pendant une courte période avant de le placer en fiducie.

La TPS/TVH s'appliquera à la valeur de la contrepartie qui doit être payée à l'exploitant du cimetière pour les services à rendre en vertu du plan de services de cimetière au moment où la contrepartie est due pour ces services. Les intérêts s'accumulent dans le compte en fiducie pour la durée de l'arrangement. Tout montant (p. ex. les intérêts accumulés dans le compte en fiducie) remis à l'exploitant du cimetière à partir d'un compte en fiducie fait partie de la contrepartie des services fournis par l'exploitant du cimetière, et la taxe calculée sur ce montant est exigible au moment où le montant est retiré du compte en fiducie et est versé à l'exploitant du cimetière ou au moment où le montant est dû, selon la première éventualité.

L'exploitant du cimetière doit tenir compte de la TPS/TVH calculée sur tout montant tiré du compte en fiducie au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant est payé ou est dû, selon la première éventualité. Si le montant payé ou dû à l'exploitant du cimetière représente la somme totale de la contrepartie et de la taxe (c.-à.-d. que le montant est considéré comme incluant la taxe), l'exploitant du cimetière doit tenir compte de la partie du montant se rapportant à la TPS/TVH au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant lui est payé ou lui est dû, selon la première éventualité.

Tout montant supplémentaire que l'acheteur ou la succession du défunt doit payer au moment où les services de cimetière sont fournis sera également assujéti à la TPS/TVH.

Montants non détenus en fiducie

Les lois provinciales régissant les arrangements de services de cimetière payés d'avance et les montants connexes devant être détenus en fiducie varient d'une province à une autre. En Alberta, par exemple, un exploitant de cimetière peut déduire à titre de frais administratifs un maximum de 15 % des versements reçus dans le cadre du contrat, et le reste du montant doit être placé en fiducie. En Colombie-Britannique, un exploitant de cimetière ne peut pas déduire à titre de frais administratifs plus de 20 % des versements reçus, et le reste du montant doit être placé en fiducie.

Lorsqu'un montant n'est pas détenu en fiducie, que ce soit en vertu d'une loi provinciale ou d'un plan de services de cimetière, il fait partie de la contrepartie exigible pour les services de cimetière. Ainsi, l'exploitant du cimetière doit tenir compte de la TPS/TVH sur ce montant au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant est versé ou est dû, selon la première éventualité.

Lorsque l'exploitant du cimetière facture à un acheteur un montant comprenant la taxe, il doit tenir compte de la partie du montant se rapportant à la TPS/TVH au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant est versé ou est dû, selon la première éventualité.

Exemple

Le Cimetière ABC (« ABC ») et M^{me} S concluent un plan de services de cimetière; M^{me} S effectue un versement forfaitaire de 3 450 \$ au moment où elle signe le contrat. Les services de cimetière seront fournis en Nouvelle-Écosse (province participante).

Le montant total du versement comprend une estimation de la contrepartie (3 000 \$) et de la TVH (450 \$). Ce montant et les intérêts accumulés dans le compte en fiducie seront exigibles au moment où les services seront fournis.

Le contrat stipule que ABC doit détenir 90 % du versement en fiducie (y compris les intérêts composés) pour le compte de M^{me} S. Le montant restant, qui représente 10 % du versement initial ou 345 \$, n'est pas

placé en fiducie. De ce montant, 300 \$ constituent la contrepartie et 45 \$, la TVH, qui sont payées pour les services de cimetièrre devant être fournis par ABC.

ABC doit tenir compte de la TVH percevable de 45 \$ au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle l'accord a été signé. Aussi, ABC devra tenir compte de la TVH percevable sur le solde de la contrepartie exigible pour les services de cimetièrre au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle la contrepartie des services de cimetièrre sera payée ou sera due, selon la première éventualité.

Intérêts produits par les fonds détenus en fiducie

Sous réserve de certaines restrictions, la loi provinciale au Québec prévoit qu'au moins une partie de tout revenu annuel (p. ex. les intérêts) provenant de fonds détenus en fiducie doit être payée directement aux exploitants de cimetièrre. Un tel montant peut être payé selon les modalités du contrat conclu entre l'exploitant de cimetièrre et l'institution financière administrant la fiducie. En Ontario, si, au moment où les services de cimetièrre sont fournis, le montant placé en fiducie pour cette fourniture est inférieur au prix actuel établi dans la liste de prix de l'exploitant de cimetièrre, tout intérêt produit par les fonds détenus en fiducie peut être imputé au coût supplémentaire.

Tout montant retiré d'un compte en fiducie et remis à l'exploitant du cimetièrre (y compris les intérêts) est une partie de la contrepartie des services de cimetièrre fournis, et la TPS/TVH calculée sur ce montant est exigible quand le montant est retiré du compte en fiducie et est payé ou est dû à l'exploitant du cimetièrre. L'exploitant du cimetièrre doit tenir compte de la partie du montant qui se rapporte à la TPS/TVH au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant est payé ou est dû, selon la première éventualité.

Si le montant payé représente plutôt la somme de la contrepartie et de la taxe (c.-à-d. que le montant total est considéré comme incluant la taxe), l'exploitant du cimetièrre doit tenir compte de la partie du montant qui représente la TPS/TVH au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant lui est payé ou lui est dû, selon la première éventualité.

Transfert de fonds à un autre arrangement

En règle générale, un montant détenu en fiducie peut être transféré à un arrangement de services de cimetièrre conclu entre un autre exploitant de cimetièrre et le même acheteur sans qu'il y ait d'incidence sur la TPS/TVH, pourvu que le montant soit transféré dans un autre compte en fiducie. Par exemple, une institution financière peut transférer les fonds détenus en fiducie directement à une autre institution financière, ou elle peut transférer les fonds détenus en fiducie soit à l'exploitant de cimetièrre du premier arrangement de services de cimetièrre, soit à l'exploitant de cimetièrre du second arrangement.

Lorsque les fonds sont transférés à un exploitant de cimetièrre, il n'y a pas d'incidence sur la TPS/TVH, pourvu que l'exploitant du cimetièrre continue de détenir les fonds en fiducie sans y avoir accès. De même, lorsqu'un exploitant de cimetièrre transfère une partie des fonds dans un compte en fiducie, il n'y a pas d'incidence sur la TPS/TVH pour les fonds qui demeurent en fiducie. Toutefois, l'exploitant du cimetièrre doit rendre compte de la TPS/TVH sur tout montant retiré du compte en fiducie (p. ex. frais d'annulation).

Annulation

Si un acheteur annule un plan de services de cimetière avant que les services de cimetière soient fournis, l'exploitant du cimetière doit rendre compte de la TPS/TVH comprise dans tout montant qui n'est pas remboursé à l'acheteur ou qui n'est pas transféré au compte en fiducie d'un autre arrangement. L'exploitant du cimetière doit rendre compte de la TPS/TVH dans le calcul de sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle le montant lui est payé par l'acheteur ou au cours de laquelle l'acheteur renonce au montant.

L'exploitant du cimetière n'est pas tenu de rendre compte de la TPS/TVH sur les fonds retirés du compte en fiducie et versés à l'acheteur.

Exemple

Le cimetière EFG (« EFG ») et M^{me} H concluent un plan de services de cimetière; M^{me} H effectue un versement forfaitaire de 3 450 \$ au moment où elle signe le contrat. Les services de cimetière seront fournis au Nouveau-Brunswick (province participante).

Le montant total du versement comprend une estimation de la contrepartie (3 000 \$) et de la TVH (450 \$). Ce montant et les intérêts accumulés dans le compte en fiducie seront exigibles au moment où les services de cimetière seront fournis.

Comme le contrat stipule que EFG doit détenir le versement en fiducie (y compris les intérêts composés) pour le compte de M^{me} H, le cimetière EFG n'est pas tenu de rendre compte de la TVH sur le versement au moment où celui-ci est effectué.

Un an plus tard, M^{me} H déménage dans une autre ville au Nouveau-Brunswick et demande que le versement effectué en vertu du contrat conclu avec EFG soit transféré à un plan de services de cimetière passé avec le cimetière IJK (« IJK »). IJK doit également détenir les fonds en fiducie. Ces fonds sont transférés directement d'une institution financière à l'autre et, par conséquent, il n'y a pas d'incidence sur la TVH.

Trois mois plus tard, M^{me} H décide d'annuler le contrat conclu avec IJK. Conformément aux modalités du contrat, IJK remet à M^{me} H le montant total détenu en fiducie (c.-à-d. le versement de 3 450 \$ et les intérêts accumulés), moins des frais d'annulation de 200 \$.

IJK doit rendre compte de la TVH comprise dans les 200 \$ de frais d'annulation qui ne sont pas remis à M^{me} H. Le cimetière IJK doit tenir compte de la TVH de 26,09 \$ ($200 \$ \times 15/115$) au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration pendant laquelle le contrat a été annulé.

Financement au moyen d'une police d'assurance

Un acheteur peut aussi financer un plan de services de cimetière en achetant une police d'assurance. En vertu du contrat, l'acheteur verse des montants à un assureur conformément à une police d'assurance, et le produit de l'assurance est payable à l'exploitant du cimetière pour les services de cimetière fournis à la suite du décès du particulier. L'exploitant du cimetière doit rendre compte de la TPS/TVH sur la valeur de la contrepartie des services de cimetière qui lui sera payée à partir du produit de l'assurance au moment où le produit lui est payé ou lui est dû, selon la première éventualité.

Exemple

Le cimetière LMN (« LMN ») et M. O concluent un plan de services de cimetière pour la prestation de services de cimetière à la suite du décès de M. O. Les services seront fournis en Saskatchewan.

Conformément au contrat conclu avec LMN, M. O achète une police d'assurance de 3 000 \$ auprès d'un assureur en fonction d'une estimation de la contrepartie des services et de la TPS qui seront exigibles lorsque les services de cimetière seront fournis. Il est stipulé dans la police d'assurance que le produit de l'assurance est payable à LMN pour les services de cimetière fournis à la suite du décès de M. O. Aucune TPS n'est exigible sur le montant versé par M. O à l'assureur.

À la suite du décès de M. O, le montant de 3 000 \$ est payable à LMN en vertu de la police d'assurance. LMN facture 3 500 \$ plus la TPS (245 \$) pour les services de cimetière. Conformément au plan de services de cimetière, tout montant supplémentaire exigible pour les services de cimetière sera payé par la succession de M. O. Par conséquent, la succession de M. O doit payer un montant supplémentaire de 745 \$ (3 500 \$ + 245 \$ (TPS) – 3 000 \$).

LMN doit tenir compte de la TPS percevable (245 \$) au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle la contrepartie des services de cimetière est payée ou est due, selon la première éventualité.

Montants excédentaires détenus en fiducie

Dans certains cas, au moment où les services de cimetière sont fournis, il se peut que le montant détenu en fiducie, y compris les intérêts accumulés, dépasse le montant payable à l'exploitant du cimetière, TPS/TVH exigible comprise. Ceci peut se produire lorsque des modifications sont apportées au plan de services de cimetière, entraînant ainsi des prix moins élevés pour les services de cimetière ou lorsqu'il y a accumulation d'un montant d'intérêt plus élevé que prévu.

L'exploitant du cimetière n'est pas tenu de rendre compte de la TPS/TVH sur les montants excédentaires reçus d'une fiducie, pourvu que ces montants soient versés à l'acheteur ou à la succession du défunt.

Exemple

Le cimetière PQR (« PQR ») et M. D concluent un plan de services de cimetière pour la fourniture de services de cimetière à la suite du décès de M. D. Les services seront fournis en Ontario.

En vertu de l'accord, M. D doit effectuer des versements initial et mensuels s'élevant à 3 210 \$. Le calcul du montant total des versements comprend une estimation de la contrepartie (3 000 \$) et de la TPS (210 \$). Ce montant et les intérêts accumulés dans le compte en fiducie seront exigibles au moment où les services de cimetière seront fournis.

À la suite du décès de M. D, des intérêts de 500 \$ se sont accumulés dans le compte en fiducie. PQR facture 3 300 \$, plus 7 % de TPS, pour les services de cimetière. En vertu du contrat, tous les fonds excédentaires restant dans le compte en fiducie après la fourniture des services de cimetière doivent être payés à la succession de M. D.

PQR n'est pas tenu de rendre compte de la TPS au moment où M. D effectue les versements. PQR doit tenir compte de la TPS percevable de 231 \$ (3 300 \$ × 7 %) au moment de calculer sa taxe nette pour la période de déclaration au cours de laquelle la contrepartie des services de cimetière est payée ou est due, selon la première éventualité.

La TPS ne s'applique pas au montant excédentaire de 179 \$ [(3 210 \$ + 500 \$) - (3 300 \$ + 231 \$)] qui est retiré du compte en fiducie et remis à la succession de M. D.

Plans de services de cimetière conclus avant l'entrée en vigueur de la TPS et de la TVH

En vertu de l'article 344 de la Loi, le dégrèvement de la TPS est accordé relativement à certaines fournitures de services de cimetière effectuées aux termes d'un plan de services de cimetière pris par écrit avant septembre 1990. En outre, en vertu de l'article 360 de la Loi, le dégrèvement de la composante provinciale de la TVH est accordé relativement à certaines fournitures de services de cimetière effectuées dans une province participante, ou pour consommation ou utilisation dans une province participante, lorsque les fournitures sont effectuées aux termes d'un plan de services de cimetière pris par écrit avant le 1^{er} avril 1997.

Aux fins des articles 344 et 360, l'expression « services funéraires » comprend la livraison d'un cercueil, d'une pierre tombale ou d'un autre bien lié aux funérailles, à l'enterrement ou à la crémation d'un particulier prévus par des arrangements de services funéraires. Selon ces articles, la définition de « services funéraires » comprend donc les services de cimetière.

En vertu de l'article 344, lorsque des arrangements pour des services funéraires sont pris par écrit relativement à un particulier avant septembre 1990, aucune TPS n'est exigible sur la fourniture des services funéraires prévus par les arrangements. En vertu de l'article 360, lorsque des arrangements pour la fourniture de services funéraires dans une province participante sont pris par écrit relativement à un particulier avant le 1^{er} avril 1997, la composante provinciale de la TVH (c.-à-d. 8 %) n'est pas exigible sur la fourniture des services funéraires, dans le cadre des arrangements, pour consommation ou utilisation dans cette province.

Les articles 344 et 360 s'appliquent seulement si, au moment où l'arrangement est pris, il est raisonnable de s'attendre à ce que tout ou partie de la contrepartie de la fourniture des services funéraires soit payée avant le décès du particulier.

Remplacements

Lorsqu'un nouvel exploitant de cimetière remplace l'exploitant initial d'un cimetière, et qu'il y a une clause écrite dans le plan de services de cimetière actuel selon laquelle le remplacement est permis (ou que rien n'est écrit dans le plan relativement au remplacement de l'exploitant du cimetière), le dégrèvement de la taxe prévu aux articles 344 et 360 continue de s'appliquer.

Toutefois, lorsqu'il y a une clause dans le plan de services de cimetière existant selon laquelle le remplacement d'un exploitant de cimetière n'est pas permis et qu'il y a un remplacement, ce remplacement donnera lieu à un nouvel arrangement. Par conséquent, l'exonération de la taxe prévue aux articles 344 et 360 ne s'appliquera plus.

Il peut y avoir des cas où le remplacement d'un exploitant de cimetière par un autre peut survenir pour des raisons indépendantes de la volonté de l'acheteur du plan de services de cimetière. Par exemple, si un cimetière, un columbarium ou un mausolée fait l'objet d'un changement de propriétaire, les plans de services de cimetière d'un exploitant de cimetière peuvent être cédés à un autre exploitant de cimetière. Lorsque le remplacement d'un exploitant de cimetière par un autre est fait pour des raisons indépendantes de la volonté de l'acheteur du plan de services de cimetière, le dégrèvement de la taxe prévu aux articles 344 et 360 peut continuer de s'appliquer, pourvu que le nouvel exploitant de cimetière honore le contrat initial.

Lorsqu'un particulier remplace le particulier initial visé par le plan de services de cimetière, le remplacement donne lieu à un nouveau plan. Ainsi, le dégrèvement de la taxe prévu aux articles 344 et 360 ne s'applique plus.

Exemple

Plusieurs personnes ont conclu des accords par écrit, avant septembre 1990, avec le cimetière OPQ (« OPQ ») pour la fourniture de services de cimetière en Alberta. Les fonds visant à couvrir les coûts des services de cimetière ont été payés au moment où les arrangements ont été pris.

OPQ cesse ses activités et vend l'entreprise au cimetière RST (« RST »). En vertu de la convention d'achat de l'entreprise, RST honorera les plans de services de cimetière conclus auparavant par OPQ.

Pourvu que RST honore les plans de services de cimetière, les droits acquis visant les contrats ne seront pas touchés par le changement d'exploitant de cimetière, et le dégrèvement de la TPS prévu à l'article 344 de la Loi continuera de s'appliquer.

Fournitures effectuées par des organismes de bienfaisance, des institutions publiques et d'autres organismes de services publics

Organismes de bienfaisance

Aux fins de la TPS/TVH, on entend par organisme de bienfaisance un organisme de bienfaisance enregistré au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

En règle générale, les fournitures d'immeubles, de services et de biens meubles incorporels effectuées par des organismes de bienfaisance sont exonérées de la TPS/TVH en vertu de l'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V de la Loi. Toutefois, la fourniture de biens meubles corporels est généralement taxable, sauf si les biens sont usagés ou ont été donnés.

Lorsqu'un organisme de bienfaisance fournit des droits d'inhumation à un particulier ou à une fiducie personnelle au moyen d'une vente, la fourniture est exclue de l'exonération prévue à l'alinéa 1*k*) de la partie V.1 de l'annexe V de la Loi et est conséquemment assujettie à la TPS/TVH.

En revanche, lorsque les droits d'inhumation sont fournis par bail, licence ou accord semblable, l'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V de la Loi prévoit l'exonération de la fourniture. Veuillez vous reporter à la page 12 pour en savoir plus sur la façon de déterminer si une fourniture de droits d'inhumation est effectuée par vente ou par bail, licence ou accord semblable.

Si un organisme de bienfaisance vend des biens meubles corporels (p. ex. des monuments, des monuments commémoratifs, des repères ou des plaques) qui sont neufs ou qui ne lui ont pas été donnés, les fournitures sont taxables, parce qu'elles sont exclues de l'exonération prévue à l'alinéa 1*d*) de la

partie V.1 de l'annexe V de la Loi. Si la fourniture d'un monument comprend le service nécessaire pour ériger le monument, la fourniture et le service sont exclus de l'exonération prévue à l'alinéa 1d) de la partie V.1 de l'annexe V de la Loi, que le service soit compris dans la fourniture ou en soit distinct.

Institutions publiques

Les institutions publiques comprennent les organismes de bienfaisance enregistrés qui sont des administrations locales ayant le statut de municipalité. La plupart des fournitures de services et de biens meubles incorporels effectuées par une institution publique sont visées par l'exonération de la TPS/TVH prévue à l'article 2 de la partie VI de l'annexe V de la Loi.

La fourniture de monuments, de monuments commémoratifs, de repères ou de plaques et la fourniture de services nécessaires pour ériger ceux-ci effectuée par une institution publique sont exclues de l'exonération prévue à l'alinéa 2e) de la partie VI de l'annexe V de la Loi et sont assujetties à la TPS/TVH.

Les fournitures d'immeubles effectuées par une institution publique sont traitées de la même façon que les fournitures effectuées par des organismes de services publics, c'est-à-dire que ces fournitures sont généralement exonérées, sous réserve de certaines exceptions, tel qu'il est expliqué ci-après.

Organismes de services publics

Les organismes de services publics comprennent, entre autres, les organismes à but non lucratif et les municipalités, mais, aux fins du présent bulletin, ne comprennent pas les organismes de bienfaisance. Bon nombre des fournitures effectuées par des organismes de services publics sont taxables.

En règle générale, la fourniture de monuments, de repères, de plaques et de services nécessaires pour ériger ceux-ci effectuée par un organisme de services publics est taxable.

L'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la Loi prévoit une exonération générale pour les fournitures d'immeubles effectuées par un organisme de services publics, sous réserve d'un certain nombre d'exceptions prévues à cet article.

La fourniture de droits d'inhumation à un particulier ou à une fiducie personnelle effectuée par un organisme de services publics au moyen d'une vente est taxable, parce qu'elle est exclue de l'exonération prévue à l'alinéa 25c) de la partie VI de l'annexe V de la Loi.

En revanche, lorsque les droits d'inhumation sont fournis au moyen d'un bail à long terme, la fourniture est visée par l'exonération prévue à l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la Loi.

Une fourniture effectuée par licence dans le cadre des activités exercées par un organisme de services publics est taxable aux fins de la TPS/TVH, parce que la fourniture est exclue de l'exonération prévue au sous-alinéa 25f)(ii) de la partie VI de l'annexe V de la Loi. Des renseignements sur la façon de déterminer si une fourniture de droits d'inhumation est faite par vente ou par bail, licence ou accord semblable sont donnés plus loin dans le présent bulletin.

Veillez noter que l'exonération des immeubles prévue à l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la Loi ne s'applique pas aux fournitures effectuées par les gouvernements fédéral et provinciaux.

Choix en vertu de l'article 211

Les organismes de bienfaisance, les institutions publiques et les autres organismes de services publics peuvent faire un choix en vertu de l'article 211 de la Loi relativement à leurs fournitures d'immeubles. Le choix a pour effet de rendre taxable aux fins de la TPS/TVH la fourniture d'immeubles par vente, par bail ou autrement. Pendant que le choix est en vigueur, le bien est expressément exclu des exonérations prévues à l'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V et à l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la Loi.

Toutefois, si une fourniture est visée par une exonération prévue à une autre disposition de la Loi, le choix en vertu de l'article 211 n'exclura pas la fourniture de l'exonération.

Comment déterminer si une fourniture de droits d'inhumation est effectuée par vente ou par bail, licence ou accord semblable

Comme il est indiqué ci-dessus, la fourniture de droits d'inhumation peut se faire par vente d'un intérêt dans un immeuble et, ainsi, la fourniture est considérée comme la fourniture d'un immeuble. La fourniture de droits d'inhumation peut aussi être la fourniture d'immeuble effectuée par bail, licence ou accord semblable.

Il peut être difficile de faire la distinction entre bail et licence. Toutefois, étant donné l'utilisation et la destination précises du bien et le fait que l'acheteur a peu de contrôle, voire aucun, quant à ce bien, la fourniture de droits d'inhumation (si elle n'est pas effectuée par vente) est généralement une fourniture effectuée par licence.

Fourniture de droits d'inhumation effectuée par vente

Pour obtenir des renseignements sur la façon de déterminer si une fourniture est effectuée par vente, veuillez vous reporter aux paragraphes 12 à 24 du memorandum sur la TPS/TVH *Les immeubles et la TPS/TVH* (19.1). Un exemple typique de fourniture effectuée par vente est la fourniture de droits d'inhumation à perpétuité.

Fourniture de droits d'inhumation effectuée par bail, licence ou accord semblable

L'expression « bail, licence ou accord semblable » n'est pas définie dans la Loi. Veuillez vous reporter aux paragraphes 25 à 31 du memorandum sur la TPS/TVH 19.1 pour obtenir des renseignements sur le sens de cette expression. Un exemple typique de fourniture effectuée par bail, licence ou accord semblable est la fourniture de droits d'inhumation pour une période déterminée.

Fourniture unique ou fournitures multiples?

Lorsqu'une combinaison de services et de biens de cimetière sont fournis ensemble par un organisme de bienfaisance, une institution publique ou un organisme de services publics, veuillez vous reporter à l'énoncé de politique *Fourniture unique et fournitures multiples* (P-077R) pour déterminer si une transaction en particulier doit être considérée comme une fourniture unique ou comme des fournitures multiples.

S'il y a des fournitures multiples à l'égard d'une transaction, il est nécessaire de déterminer si une de ces fournitures est accessoire à une autre fourniture et si elle peut conséquemment être réputée faire partie d'une fourniture unique au sens de l'article 138 de la Loi. En règle générale, pour être considérée comme

accessoire, une fourniture doit jouer un rôle mineur ou subordonné dans la prestation d'une autre fourniture.

Selon l'article 138, une fourniture est réputée faire partie d'une autre fourniture pourvu que ces fournitures soient effectuées ensemble pour une contrepartie unique. De plus, pour que l'article 138 s'applique, il faut pouvoir raisonnablement considérer que la fourniture d'un bien ou d'un service est accessoire à la fourniture d'un autre bien ou service. Veuillez vous reporter aux énoncés de politique suivants pour en savoir plus sur les conditions qui doivent être respectées pour que l'article 138 s'applique : *Sens de l'expression « peut raisonnablement être considérée comme accessoire »* (P-159R-1) et *Sens de l'expression « le bien ou le service (...) est réputé faire partie (d'un) autre bien ou service s'ils ont été fournis ensemble »* (P-160R).