

POUR DISCUSSION SEULEMENT

Révision proposée de la politique P-077R Fourniture unique et fournitures multiples

La révision proposée de la politique P-077R, *Fourniture unique et fournitures multiples*, a été faite dans le but de rendre la politique plus claire et aussi pour tenir compte de la jurisprudence récente.

L'ADRC diffuse le présent énoncé de politique sous forme de projet d'énoncé afin de recevoir des commentaires, qui peuvent être envoyés d'ici le 28 novembre 2003 à l'adresse suivante :

Directeur
Division des opérations générales et questions frontalières
Direction de l'accise et des décisions de la TPS/TVH
16^{ème} étage, Place de Ville, Tour A
320 rue Queen
Ottawa, ON
K1A 0L5

Téléphone: (613) 952-7959

Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R1

FOURNITURE UNIQUE ET FOURNITURES MULTIPLES

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

Objet

Fourniture unique et fournitures multiples

Renvois à la loi

Les paragraphes 123(1), la définition de « fourniture », et 165(1) et l'article 138 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi).

Numéro de dossier du système de codage national

11755-20

Date d'entrée en vigueur

Le 1^{er} janvier 1991 pour la TPS et le 1^{er} avril 1997 pour la TVH

QUESTION

Établir si une opération composée de plusieurs éléments consiste en une fourniture unique ou en deux fournitures ou plus.

DÉCISION

La position de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), aux fins de la TPS/TVH, est la suivante : pour établir si une opération composée de plusieurs éléments doit être considérée comme une fourniture unique ou des fournitures multiples, il faut d'abord établir les faits.

Pour établir si une opération composée de plusieurs éléments doit être considérée comme une fourniture unique ou des fournitures multiples, l'ADRC se basera sur les principes suivants, qui découlent de la jurisprudence.

1. Chaque fourniture doit être considérée comme distincte et indépendante.
2. La fourniture qui est une fourniture unique du point de vue économique ne devrait pas être une fourniture fractionnée de façon factice.

3. Il y a fourniture unique lorsqu'un élément ou plus constituent la fourniture et que tout élément restant sert seulement à améliorer la fourniture.

EXPOSÉ

Commentaires généraux

Ce qui suit énonce la façon dont il faut appliquer les principes précités afin d'établir si une opération particulière consiste en une fourniture unique ou en plusieurs fournitures. Cependant, il est difficile de donner des directives qui viseront toutes les éventualités étant donné les diverses situations, tant dans le commerce traditionnel qu'électronique, où on peut se poser la question à savoir si une fourniture unique et des fournitures multiples sont effectuées.

Des fournitures multiples sont effectuées lorsqu'un ou plusieurs des éléments peuvent raisonnablement ou vraisemblablement être mis de côté.

Inversement, une fourniture unique est composée de deux éléments ou plus dans une des situations suivantes : les éléments sont des parties intégrantes de la fourniture, les éléments sont inextricablement liés entre eux-mêmes, les éléments sont tellement interdépendants et font tellement partie intégrante de l'ensemble qu'ils doivent être fournis conjointement; un des éléments de l'opération est tellement dominé par un autre élément que ce premier a perdu toute identité aux fins fiscales.

Au moment d'analyser une situation, il est important que l'analyse s'arrête à l'opération en question et qu'elle ne tienne pas compte d'autres opérations possibles composées d'éléments identiques ou semblables. Il ne faut pas fractionner de façon factice quelque chose qui, manifestement, est commercialement une fourniture unique. Qui plus est, un accord ne peut pas être examiné isolément, mais plutôt en comparaison à d'autres facteurs, comme l'intention des parties, les circonstances entourant la transaction et les pratiques commerciales habituelles du fournisseur. Dans certains cas, il pourrait être indiqué de ne pas tenir compte des modalités d'un accord si celles-ci ne reflètent pas la réalité de la transaction.

Il faut également se souvenir que la façon dont un prix est établi pour une opération ne constitue pas en soi une façon d'établir si une ou plusieurs fournitures ont été effectuées. Un prix unique n'indique pas automatiquement qu'une seule fourniture est effectuée. Également, des prix identifiés distinctement pour certains éléments ne veut pas nécessairement dire que deux fournitures ou plus sont effectuées.

Intrant, partie d'une fourniture ou fourniture

En règle générale, un élément peut être considéré comme un bien ou un service qui pourrait raisonnablement être fourni par soi-même. Toutefois, l'élément peut être l'intrant d'une fourniture ou faire partie d'une fourniture.

Au moment d'identifier et d'analyser les divers éléments d'un ensemble de biens et(ou) de services, il faut faire une distinction entre les éléments qui sont en réalité fournis à l'acquéreur et ceux qui sont simplement des intrants consommés dans le cadre de la réalisation de la fourniture.

Une analyse de l'accord peut aider à déterminer si certains éléments sont des intrants ou s'ils font partie d'une fourniture. Par exemple, il pourrait être précisé dans un accord qu'un seul élément doit être fourni, même si l'accord désigne d'autres éléments devant être acquis par le fournisseur dans le cadre de l'opération. Dans un tel cas, l'analyse peut mener à la conclusion que les éléments acquis par le fournisseur dans le cadre de l'opération sont simplement des intrants utilisés pour effectuer une fourniture unique.

Questions servant à établir si une opération consiste en une fourniture unique ou des fournitures multiples

- ❑ *Le bien ou le service est-il fourni par deux fournisseurs ou plus?*

La fourniture d'un bien et(ou) d'un service par deux fournisseurs ou plus démontre en général que des fournitures multiples sont effectuées, même si les diverses fournitures sont effectuées ensemble.

- ❑ *Y a-t-il plus d'un acquéreur?*

L'acquisition de biens et(ou) de services par deux acquéreurs ou plus démontre en général que des fournitures multiples sont effectuées.

- ❑ *Qu'est-ce que le fournisseur a fourni pour la contrepartie qu'il a reçue?*

Lorsqu'un élément est caractérisé comme une fourniture, l'élément fourni doit être distinct et indépendant. Il devrait équivaloir à un peu plus que la simple composante d'une fourniture dans son ensemble.

Il est nécessaire d'établir ce dont les parties ont convenu à la lumière des besoins de l'acquéreur. Si un des éléments pouvait être considéré comme répondant, à lui seul, aux besoins de l'acquéreur, la fourniture de cet élément pourrait alors être considérée comme une fourniture distincte de toute fourniture ou de tout élément.

- ❑ *L'acquéreur sait-il (en détail) quels éléments précis font partie de l'ensemble?*

Parfois, l'acquéreur est informé des différents éléments qui composent un ensemble de produits et(ou) de services. Ce détail peut aider à établir le rapport entre les éléments particuliers et l'importance accordé à chaque élément. L'indication détaillée des différents éléments peut comprendre la quantité des éléments précis fournis, leurs caractéristiques physiques et les étapes à suivre pour fournir un élément particulier.

Si l'acquéreur ne sait pas quels éléments précis font partie de l'ensemble, il s'agit vraisemblablement d'une fourniture unique.

- ***À la lumière de l'opération donnée, l'acquéreur a-t-il la possibilité d'acquérir séparément les éléments de la fourniture ou de substituer des éléments?***

Cette question vise à établir la force de la relation entre les différents éléments.

Il faut considérer la structure de la transaction pour établir si la fourniture d'un élément donné est subordonnée à la fourniture d'un autre élément. Si l'acquéreur n'a pas l'option d'acquérir séparément les éléments, il s'agit alors vraisemblablement d'une fourniture unique.

Inversement, si un fournisseur permettait que certains éléments d'une transaction soient remplacés par d'autres, la fourniture de certains éléments ne serait pas subordonnée à la fourniture des autres éléments, ce qui pourrait indiquer que des fournitures multiples sont vraisemblablement effectuées.

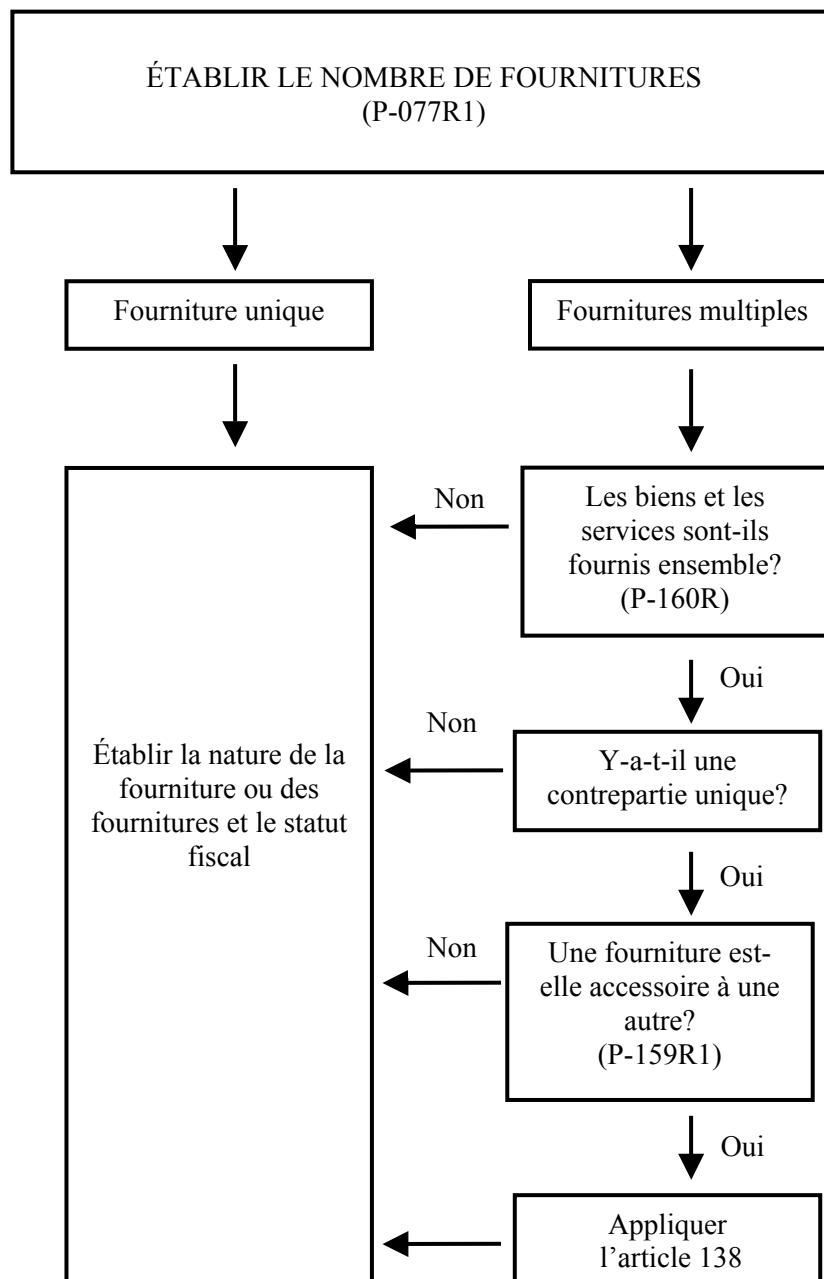
ÉTAPES SUBSÉQUENTES

Si l'analyse précitée d'une fourniture unique ou de fournitures multiples permet de conclure qu'il y a des fournitures multiples, il est nécessaire d'établir si une de ces fournitures est accessoire à une autre fourniture et si elle peut conséquemment être réputée faire partie d'une fourniture unique en application de l'article 138 de la LTA. Pour être considérée comme accessoire, une fourniture joue en général un rôle mineur ou subordonné dans la prestation d'une autre fourniture.

L'article 138 considère qu'une fourniture fait 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 raisonnablement considérer que la fourniture d'un bien ou d'un service est accessoire à la fourniture d'un autre produit ou service. Les énoncés de politique suivants renferment la position de l'ADRC quant à deux des conditions qui doivent être respectées pour que l'article 138 s'applique : *Sens de l'expression « peut raisonnablement être considérée comme accessoire »* (P-159R1) 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 »* (P160R).

Enfin, pour chacune des fournitures identifiées dans l'analyse, il faut identifier la nature de la fourniture, ce qui aidera à établir le statut fiscal de la fourniture. Plus précisément, lorsque la fourniture est composée de plusieurs éléments, la fourniture est-elle basée sur la nature d'un des biens ou services fournis ensemble ou les biens et services sont-ils combinés afin de créer une fourniture qui est différente des éléments?

RÉSUMÉ



EXEMPLES

Les exemples suivants illustrent l'application des principes afin d'aider à établir si une opération constitue une fourniture unique ou deux fournitures ou plus.

PREMIER EXEMPLE

Énoncé des faits

Un inscrit administre une école de formation professionnelle offrant divers cours dans le domaine des affaires et de l'informatique qui mènent à divers diplômes.

L'inscrit achète des manuels qui servent à la prestation des cours et que les étudiants peuvent acheter. Ces manuels sont également vendus dans la plupart des librairies. On explique aux étudiants que, bien que le prix de ces manuels ait été majoré, ils leur sont quand même offerts à un prix plus bas que chez les détaillants. Bien que l'inscrit leur recommande d'acheter ces manuels, les étudiants ne sont pas obligés de se les procurer et ils peuvent réussir leurs cours sans les avoir obtenus.

Quand un étudiant s'inscrit à un cours, on l'informe que les frais de scolarité sont distincts du prix des manuels. On lui indique également qu'un rabais de 10 % est accordé à tout étudiant qui paie les frais de scolarité en entier dans les sept jours suivant son inscription. Ce rabais ne s'applique pas aux manuels. De plus, on informe l'étudiant que les frais de scolarité donnent droit à un crédit d'impôt sur le revenu, mais pas le coût des livres. Une autre feuille d'information faisant état des règlements précise aussi que les manuels ne sont pas inclus dans les frais de scolarité.

Il arrive que des étudiants n'achètent pas les manuels recommandés par l'inscrit. Ces étudiants peuvent acheter leurs manuels ailleurs, les emprunter ou les posséder avant de s'inscrire à un cours.

Décision

L'opération en question consiste en la fourniture d'un service d'enseignement et la fourniture distincte de manuels.

Justification

Le fait qu'un étudiant puisse suivre le cours et le réussir sans avoir à acquérir les manuels indique que la fourniture du service d'enseignement peut être considérée comme répondant aux besoins de l'étudiant par elle-même. La fourniture du service d'enseignement peut être considérée comme une fourniture distincte et indépendante de la fourniture de manuels.

Ébauche - 10 octobre 2003

En outre, les étudiants ont le choix d'acheter les manuels ailleurs ou de ne pas les acheter du tout. La fourniture du service éducatif n'est pas accessoire à la fourniture des manuels et les étudiants sont au courant des divers éléments qui compose l'ensemble.

La fourniture des manuels et le service d'enseignement ne sont pas interdépendants et ne s'entrecroisent pas au point qu'elles ne peuvent pas être séparées.

Aux fins de la LTA, aucune des fournitures n'est accessoire à l'autre parce qu'on a facturé une contrepartie distincte pour chaque fourniture.

DEUXIÈME EXEMPLE

Énoncé des faits

Un inscrit administre une école de formation professionnelle et il offre des cours en informatique qui mènent à divers diplômes et qui permettent à l'étudiant de développer ou d'améliorer ses compétences professionnelles.

Les étudiants éventuels reçoivent de la documentation qui décrit brièvement les objectifs des cours, les matières enseignées, la durée des cours, les conditions d'admissibilité et les conditions d'obtention d'un diplôme. La documentation indique que le total des frais inclut le coût des livres et de l'enseignement. L'inscrit a estimé que le coût des livres s'élevait en moyenne à 500 \$ pour n'importe quel cours. Le coût des livres n'est pas décrit dans la documentation.

L'inscrit achète les livres qu'il revendra aux étudiants. Ces derniers sont obligés d'acheter les manuels recommandés, mais ils ne sont pas obligés de les acquérir de l'inscrit. Ils ne réussiront pas le cours s'ils ne se procurent pas les manuels demandés. Si un étudiant abandonne un cours, il recevra un remboursement d'une partie des frais de scolarité. Cependant, il ne recevra pas de remboursement pour les livres qu'il a achetés.

Décision

L'opération consiste en la fourniture unique d'un service d'enseignement.

Justification

Pour la contrepartie qu'il reçoit des étudiants, l'inscrit fournit à ces derniers l'enseignement d'un cours qui leur permet de développer ou d'améliorer leurs compétences professionnelles. Les étudiants paient une contrepartie unique pour l'enseignement d'un cours qui peut comporter plusieurs éléments, mais il s'agit tout de même d'un seul cours.

Un étudiant ne peut pas réussir un cours s'il n'a pas les manuels recommandés. Les manuels sont une partie importante du cours et ils ne peuvent pas être vraisemblablement

Ébauche - 10 octobre 2003

omis de la fourniture du cours. Aucun des éléments ne peut être considéré comme satisfaisant aux besoins de l'acquéreur par lui-même. Les éléments sont interdépendants et font partie intégrante de l'ensemble du cours d'enseignement.

TROISIÈME EXEMPLE

Énoncé des faits

Cartes inc. offre un plan qui vise à réduire la perte financière de personnes qui perdent ou se font voler leurs cartes de crédit ou tout autre document important.

À l'achat du plan, l'acquéreur a droit aux avantages suivants :

- l'inscription confidentielle de toutes ses cartes;
- une protection de 1 500 \$ contre l'utilisation frauduleuse déclarée sur n'importe quelle réclamation, si l'avis de perte est reçu dans les 24 heures après avoir remarqué la perte;
- une protection illimitée contre l'utilisation frauduleuse suivant l'avis de perte;
- un service téléphonique sans frais 24 heures pour signaler toute perte;
- la possibilité de commander des cartes remplacement;
- un service de changement d'adresse;
- des porte-clés portant un numéro unique de sorte que les clés perdues peuvent être retournées;
- l'enregistrement des numéros de série des biens et des détails sur les polices, les actions, les passeports, etc. afin d'aider l'acquéreur à informer le service de police ou à faire des demandes de règlement; une couverture de 50 \$ pour les frais de service téléphonique, de correspondance et d'affranchissement engagés afin d'aider la police ou de faire une demande de règlement auprès de l'assurance individuelle;
- 1 000 \$ en argent comptant acheminés de façon urgente n'importe où dans le monde (sur approbation) si l'acquéreur du plan a perdu ses cartes; cette avance de fonds ne porte pas d'intérêts si la somme est remboursée dans les 14 jours;
- des autocollants de Cartes inc. à apposer sur les bagages afin de permettre d'identifier les bagages perdus; une protection de 50 \$ pour les frais de service téléphonique, de correspondance et d'affranchissement engagés afin de retrouver les bagages perdus;
- une protection médicale d'urgence partout dans le monde;
- un billet d'avion émis de façon urgente si l'acquéreur est pris à l'étranger. Le coût du billet doit être remboursé dans les 14 jours;
- un rapport annuel imprimé renfermant des détails liés aux cartes;
- des cartes d'avertissement formel pour les urgences médicales;
- des rabais pour divers services de voyages fournis par d'autres fournisseurs.

Ébauche - 10 octobre 2003

À l'achat d'un plan, l'acquéreur reçoit un formulaire d'inscription, un formulaire d'avis de changement d'adresse, des autocollants portant des numéros de téléphone, des cartes d'avertissement formel pour les urgences médicales, des étiquettes de propriété et des porte-adresses pour bagages. Cartes inc. enregistre le nom, l'adresse et le numéro de série des cartes de crédit et de tout autre bien de l'acquéreur. Si l'acquéreur perd n'importe quel des documents visés par le plan, il communique avec Cartes inc., qui entreprendra les démarches nécessaires pour empêcher, ou du moins limiter, l'utilisation des documents perdus.

Cartes inc. achète de l'assurance pour dédommager contre toute perte les acquéreurs qui se prévalent de ce plan.

Décision

L'opération consiste en la fourniture unique taxable d'un service d'assurance. Étant donné que Cartes inc. n'est pas un assureur en application de la définition au paragraphe 123(1) de la LTA, et qu'il ne s'agit pas d'une police d'assurance contre les accidents ou d'assurance maladie, la fourniture est taxable au taux de 7 % ou de 15 %, le cas échéant.

Justification

Il est évident que certains des éléments de l'opération pris à part concernent de l'assurance, contrairement à d'autres éléments. Cependant, le but principal du plan est d'offrir de la protection contre la perte résultant d'une mauvaise utilisation de cartes de crédit ou d'autres documents.

De façon à maintenir les pertes au minimum, le client doit pouvoir informer rapidement Cartes inc. de tout problème pour que Cartes inc. puisse prendre des mesures appropriées. À cette fin, Cartes inc. doit avoir en dossier les données exactes se rapportant aux documents. Afin de faciliter le côté administratif du plan, l'utilisation de porte-adresses pour bagages et des cartes d'avertissement formel pour les urgences médicales est pratique. Cependant, aucun de ces articles ne vise en soi à protéger l'acquéreur dont le but principal est sa protection financière contre les pertes.

La fourniture principale vise la prestation d'assurance par Cartes inc. Les éléments qui ne sont pas visés par l'assurance ne peuvent pas être vus comme répondant en soi aux besoins de l'acquéreur, et ils ne peuvent pas vraisemblablement être omis de l'opération principale qui consiste à fournir de l'assurance. Ces éléments sont tellement dominés par l'élément d'assurance qu'ils perdent toute identité distincte aux fins fiscales. Les éléments qui ne constituent pas de l'assurance sont des caractéristiques mineures du plan et chacun de ces éléments ne peut pas être considéré comme étant suffisamment cohérent pour être traité comme des fournitures distinctes.

QUATRIÈME EXEMPLE

Énoncés des faits

Un optométriste fournit des lentilles de contact détaxées et, pour une contrepartie distincte, un plan de service. L'achat du plan est optionnel et permet à l'acquéreur de jouir de tous les avantages suivants pendant que le plan est en vigueur:

- des vérifications des lentilles de contact;
- un nettoyage professionnel des lentilles;
- un rabais sur le prix des lentilles de remplacement;
- un rabais sur le prix de lunettes.

L'acquéreur doit renouveler annuellement sa participation au plan; il recevra une lettre de renouvellement un mois avant que le plan prenne fin.

Décision

L'opération consiste en une fourniture détaxée de lentilles de contact et une fourniture distincte taxable du plan.

Justification

Le plan n'est pas un intrant dans la fourniture des lentilles de contact; l'achat du plan est optionnel. La fourniture des lentilles de contact satisfait en soi aux besoins de l'acquéreur pour lui permettre de mieux voir et elle constitue donc une fourniture distincte et indépendante de la fourniture du plan. Le plan peut vraisemblablement être omis de la fourniture de lentilles de contact et quand même satisfaire les besoins de l'acquéreur.

Aux fins de la LTA, aucune des fournitures n'est accessoire à l'autre parce qu'on a facturé une contrepartie distincte pour chaque fourniture.