

BULLETIN FISCAL

avril 2010

TABLE DES MATIÈRES

- Règles sur le lieu de fourniture
- Conclusion

Le gouvernement annonce de nouvelles règles de TPS/TVH sur le lieu de fourniture

Le 25 février 2010, le ministère des Finances a publié d'importants changements concernant les règles sur le lieu de fourniture dans une fiche d'information intitulée *Taxe de vente harmonisée (TVH) : Règles concernant le lieu de fourniture, l'autocotisation et les remboursements*. La législation initiale relative à ces règles a été émise en 1997 avec la mise en œuvre de la TVH dans les provinces de l'Atlantique. Comme décrit par le ministère des Finances dans son communiqué de presse, les règles « doivent être modernisées » avec la mise en œuvre annoncée de la TVH à compter du 1^{er} juillet 2010 dans les provinces de l'Ontario et de la C.-B. Au début du mois d'avril, la Nouvelle-Écosse a également annoncé son intention d'augmenter la partie provinciale de la TVH à 10 %.

De façon très générale, les règles sur le lieu de fourniture doivent permettre de déterminer la province dans laquelle la fourniture est effectuée. Par conséquent, ces règles fournissent des indications concernant la question de savoir si les entreprises inscrites aux fins de la TPS doivent percevoir le TPS ou la TVH sur leurs ventes au Canada et à quel taux la TPS/TVH doit être perçue. Les nouvelles règles auront une incidence importante sur les inscrits (aussi bien pour les résidents que les non-résidents) qui s'approvisionnent dans plusieurs provinces, car ils devront s'assurer de percevoir les taxes au bon taux.

Ce document n'a pas pour but d'expliquer tous les changements annoncés dans la fiche d'information de vingt-trois pages, mais de mettre en lumière les règles sur le lieu de fourniture qui ont changé, celles qui n'ont pas changé, et de fournir des indications concernant les modifications importantes aux règles qui ont été annoncées relativement aux services et aux biens meubles incorporels. Les nouvelles règles sur le lieu de fourniture s'appliqueront à toute fourniture effectuée à compter du 1^{er} mai 2010, ainsi qu'à toute fourniture effectuée après le 25 février 2010 et avant le 1^{er} mai 2010 si la contrepartie de la fourniture n'est pas devenue exigible, et n'a pas été payée, avant le 1^{er} mai 2010.

Règles sur le lieu de fourniture

Le ministère des Finances a indiqué qu'aucune modification ne sera proposée aux règles sur le lieu de fourniture ayant rapport aux éléments suivants :

- fourniture d'immeubles;
- fourniture par vente d'un bien meuble corporel;
- fourniture d'un bien meuble corporel autrement que par vente (par exemple, location);
- services de transport de passagers qui font partie d'un voyage continu (notamment les services de transport des bagages, de surveillance d'un enfant et les services liés à un billet, une pièce justificative ou une réservation) rendus par le fournisseur de service de transport de passagers;
- services de transport de marchandises;
- services postaux;
- services de télécommunication;
- services de réparation, d'entretien, de nettoyage et de modification et autres services liés à des produits;
- services informatiques et accès Internet; la règle actuelle continuera de s'appliquer malgré la règle proposée visant les services liés aux biens meubles corporels (exposée ci-après).

Les modifications proposées aux règles sur le lieu de fourniture s'appliqueront aux éléments suivants :

- biens meubles corporels fournis à bord de moyens de transport;
- services fournis à bord de moyens de transport;
- services fournis relativement à des biens meubles corporels ne demeurant pas dans les mêmes provinces pendant l'exécution du service;
- services de courtier en douane;
- services de fiduciaire relatifs à une fiducie régie par un REER, un FERR ou un REEE (l'application de cette règle sera étendue aux services fournis par un fiduciaire relativement à une fiducie régie par un CELI et un REEI);
- services téléphoniques à revenus partagés (par exemple, les numéros commençant par 1-900);
- services de navigation aérienne;
- matériel roulant de chemin de fer (une règle transitoire spéciale est proposée).

En raison de la nature particulière de ces fournitures, nous n'avons pas présenté de renseignements détaillés qui décrivent les modifications proposées. Pour de plus amples renseignements sur les fournitures assujetties à ces nouvelles règles, communiquez avec votre conseiller de BDO.

Services

Des modifications importantes sont proposées aux règles sur le lieu de fourniture des services. Selon les règles en vigueur, un service est considéré comme effectué dans une province donnée si l'élément canadien du service est exécuté en totalité ou en presque totalité (généralement dans une proportion de 90 % ou plus) dans cette province. Toutefois, si une proportion de 90 % ou plus du service n'est pas effectuée dans une province donnée, le fournisseur doit déterminer le « lieu de négociation » et à condition qu'une proportion de 90 % ou plus du service n'ait pas eu lieu à l'extérieur de la province dans laquelle la fourniture est réputée être effectuée, la fourniture sera réputée être effectuée dans cette province. La législation a élaboré un troisième critère si le lieu de fourniture ne peut toujours être déterminé.

Aux termes des modifications proposées, la référence au lieu de négociation ne fait plus partie des critères qui permettent de déterminer dans quelle province la fourniture du service est effectuée. Une importance accrue est accordée au lieu où se trouve l'acquéreur de la fourniture. À cet égard, l'acquéreur d'une fourniture est généralement la personne qui doit payer la contrepartie de la fourniture en vertu du contrat visant la fourniture. Notez que des exceptions aux règles générales s'appliqueront aux services personnels, aux services liés à des immeubles, à des biens meubles corporels, à des événements en un lieu déterminé et aux services rendus à l'occasion d'une instance.

Voici quelques règles générales afin de vous aider à comprendre les modifications proposées.

Règles générales concernant les services

Règle n° 1

Selon la règle n° 1, une fourniture de service est considérée comme effectuée dans une province donnée si, dans le cours normal des activités d'une

entreprise, le fournisseur obtient une adresse pour l'acquéreur qui est :

- (a) une adresse personnelle ou d'affaires au Canada pour l'acquéreur,
- (b) si le fournisseur obtient plus d'une adresse personnelle ou d'affaires pour l'acquéreur au Canada, celle qui est la plus étroitement liée à la fourniture, ou
- (c) s'il n'obtient pas d'adresse personnelle ou d'affaires pour l'acquéreur au Canada, une autre adresse au Canada qui est la plus étroitement liée à la fourniture.

La fourniture sera considérée comme effectuée dans la province où l'adresse obtenue se trouve.

Il s'agit d'une différence très importante par rapport aux règles en vigueur sur le lieu de fourniture concernant les services, car le critère déterminant du lieu de réalisation du service est remplacé par le lieu où se trouve l'acquéreur.

Exemple A : Un cabinet comptable situé à Calgary (Alberta) est chargé de vérifier les états financiers d'une compagnie dont l'adresse d'affaires est à Kelowna (Colombie-Britannique). Soixante pour cent du travail de vérification est effectué à Calgary et quarante pour cent sur les lieux mêmes de la compagnie à Kelowna. Le fournisseur ayant obtenu l'adresse d'affaires de l'acquéreur en Colombie-Britannique, le service sera assujéti à la TVH au taux de 12 %.

Règle n° 2

La fiche d'information indique ensuite que si la règle n° 1 ne permet pas de déterminer le lieu de fourniture du service, la fourniture sera réputée être effectuée dans une province participante (c'est-à-dire Colombie-Britannique, Ontario, Nouveau-Brunswick, Nouvelle-Écosse ou Terre-Neuve-et-Labrador) si la partie du service qui est exécutée au Canada est exécutée principalement (dans une proportion de plus de 50 %) dans les provinces participantes. Dans ce cas, la fourniture sera considérée comme effectuée dans la province participante où la plus grande proportion du service est exécutée (règle n° 2). Par contre, si la partie du service qui est exécutée au Canada est exécutée principalement dans les provinces non participantes (c'est-à-dire Alberta, Saskatchewan, Manitoba, Québec, Île-du-Prince-Édouard et le trois territoires), la fourniture sera considérée comme

effectuée dans une province non participante et, en cas d'imposition, seule la TPS (5 %) s'appliquera.

Exemple B : Une agence de services consultatifs en ressources humaines ayant des bureaux dans plusieurs provinces est chargée de recruter des cadres en Colombie-Britannique et en Alberta. L'agence n'obtient pas d'adresse d'affaires au Canada ni aucune autre adresse au Canada qu'elle utilise relativement à la fourniture. Soixante-dix pour cent des services exécutés au Canada le sont en Ontario. Les services seront assujéti à la TVH au taux de 13 %.

La règle de bris d'égalité

Si la règle n° 2 s'applique, mais qu'aucune des provinces participantes ne ressort comme étant celle où la plus grande proportion du service est exécutée (par exemple, parce que le service est exécuté à parts égales dans deux provinces participantes), la fourniture sera considérée comme effectuée dans celle de ces provinces qui présente le taux de la composante provinciale de la TVH le plus élevé.

Exceptions aux règles générales concernant les services

Services personnels

De façon générale, un « service personnel » est un service qui est exécuté en totalité ou en presque totalité (généralement dans une proportion de 90 % ou plus) en présence du particulier qui le reçoit (les massages et les coupes de cheveux en sont des exemples). Les règles concernant les services personnels ne s'appliqueront pas aux services consultatifs ou professionnels, lesquels seront assujéti, de façon générale, aux règles générales applicables aux services sauf si une autre règle particulière s'y applique.

Si la partie d'un service personnel qui est exécutée au Canada est exécutée principalement dans des provinces participantes, la fourniture du service sera considérée comme effectuée dans la province participante où la plus grande proportion du service est exécutée. Par contre, si le service personnel est exécuté principalement dans les provinces non participantes, il sera considéré comme effectué dans une province non participante et, en cas d'imposition, seule la TPS s'appliquera.

Exemple C : Le service qui consiste à couper les cheveux d'un particulier dans un salon à Sudbury

(Ontario) sera considéré comme fourni en Ontario et sera assujéti à la TVH au taux de 13 %.

Si la plus grande proportion du service n'est pas exécutée dans une province participante donnée, la règle de bris d'égalité peut être invoquée avec des ajustements au besoin afin de référer aux services personnels.

Services liés à des biens immobiliers

Il existe des règles distinctes pour les services liés à des biens immobiliers au Canada. La fourniture d'un service lié à un bien immobilier est considérée comme effectuée dans une province participante si le bien immobilier est situé principalement dans la province participante. En outre, la fourniture sera considérée comme effectuée dans la province participante où la plus grande proportion du bien immobilier est située. Si le lieu de fourniture ne peut pas être déterminé, la *règle de bris d'égalité* s'applique.

Si un service lié à un bien immobilier est effectué principalement dans une province non participante, seule la TPS s'applique.

Exemple D : Une entreprise de gestion immobilière est chargée de gérer des biens immobiliers situés dans trois provinces. Quarante pour cent des biens immobiliers sont situés en Ontario, quarante pour cent en Colombie-Britannique et vingt pour cent en Alberta. Les immeubles au Canada sont donc situés principalement dans des provinces participantes, les plus grandes proportions se trouvant en Ontario et en Colombie-Britannique. Entre les deux provinces de l'Ontario et de la Colombie-Britannique, l'Ontario est celle qui présente le taux le plus élevé. Par conséquent, le fournisseur calculera la TVH au taux de 13 %.

Services liés à des biens meubles corporels

Les services liés à des biens meubles corporels situés au Canada (en tout temps) sont également assujétiés à des règles particulières. La règle générale concernant les services ne s'applique pas aux fournitures de services liés à des biens meubles corporels sauf s'il s'agit de services de réparation, d'entretien, de nettoyage et de modification et autres services liés à des produits. Si le bien est situé dans une ou plusieurs provinces participantes pendant l'exécution du service, le service sera considéré comme effectué dans une province participante. Sinon, la fourniture sera réputée être

effectuée dans la province participante où se trouve la plus grande proportion du bien meuble corporel situé dans les provinces participantes.

Par contre, si la partie du service qui est exécutée au Canada est exécutée principalement dans les provinces non participantes, la fourniture sera considérée comme effectuée dans une province non participante et seule la TPS s'appliquera.

Si le bien meuble corporel se situe à plus de 50 % dans les provinces participantes lorsque le service est exécuté, mais que la plus grande proportion du service n'est pas exécutée dans une province participante donnée, la *règle de bris d'égalité* s'appliquera.

Exemple E : Une compagnie nationale de réparation d'électroménagers est engagée pour faire l'entretien, à un prix fixe, de biens meubles corporels situés dans trois provinces. Quarante pour cent des biens sont situés en Ontario, quarante pour cent en Colombie-Britannique et vingt pour cent en Alberta. Les biens au Canada sont donc situés principalement dans des provinces participantes, les plus grandes proportions se trouvant en Ontario et en Colombie-Britannique. Entre ces deux provinces, l'Ontario est celle qui présente le taux le plus élevé. Par conséquent, le fournisseur calculera la TVH au taux de 13 %.

Services liés à des événements en un lieu déterminé

Les règles générales concernant les services ne s'appliqueront pas à la fourniture d'un service lié à un événement en un lieu déterminé (comme un spectacle, un festival, une cérémonie, un congrès, une conférence, un symposium ou un événement semblable) si le service est exécuté principalement à l'endroit où l'événement aura lieu dans une province. La fourniture d'un tel service sera considérée comme effectuée dans la province où le service est principalement exécuté.

Services rendus à l'occasion d'un litige

Les règles générales concernant les services ne s'appliqueront pas à la fourniture d'un service rendu à l'occasion d'un litige criminel, civil ou administratif dans une province (sauf s'il s'agit d'un service rendu avant le début du litige). La fourniture d'un service rendu à l'occasion d'un litige criminel, civil ou administratif dans une province donnée sera considérée comme effectuée dans cette province.

Exemple F : Un particulier de Brandon (Manitoba) reçoit une contravention pour excès de vitesse à Kenora (Ontario). Il retient les services d'un avocat de Kenora afin de contester la contravention. La fourniture du service sera considérée comme effectuée en Ontario parce que le service est rendu à l'occasion d'un litige en Ontario. Par conséquent, l'avocat calculera la TVH au taux de 13 % (la somme de la composante fédérale de 5 % et de la composante ontarienne de 8 %).

Biens meubles incorporels

Le lieu de fourniture des biens meubles incorporels continuera de dépendre largement de l'endroit où les biens peuvent être utilisés. La principale différence entre les règles en vigueur et les règles proposées, comme pour les services, réside dans le fait que le critère du lieu de négociation est éliminé et qu'une importance accrue est accordée au lieu où se trouve l'acquéreur de la fourniture.

Règles générales concernant les biens meubles incorporels

En règle générale, si la fourniture d'un bien meuble incorporel est effectuée et que les droits canadiens relatifs à ce bien peuvent être principalement utilisés seulement dans des provinces participantes, le lieu de fourniture sera une province participante. Dans une telle situation, il restera à déterminer la province participante et quel taux de TVH appliquer. Si les droits canadiens relatifs au bien meuble incorporel ne peuvent être utilisés que dans une seule province participante, cette province sera le lieu de fourniture.

Exemple G : Un particulier achète un abonnement à un centre de conditionnement physique qui lui donne, pour une période d'un mois, un accès illimité aux installations du centre se trouvant à Terre-Neuve-et-Labrador. Son abonnement comprend l'accès à un séminaire sur le conditionnement physique, le service de serviettes et une évaluation de sa condition physique. La fourniture de l'abonnement sera considérée comme effectuée à Terre-Neuve-et-Labrador puisque l'abonnement est limité à cette province et sera assujettie à la TVH au taux de 13 %.

Si la fourniture d'un bien meuble incorporel est effectuée et que les droits canadiens relatifs au bien peuvent être utilisés seulement principalement à l'extérieur des provinces participantes, la fourniture sera considérée comme effectuée dans une province

non participante et ne sera donc assujettie qu'à la TPS.

Exemple H : Le laissez-passer de théâtre qui donne droit à sept pièces en Alberta et à trois pièces en Colombie-Britannique sera considéré comme une fourniture de bien meuble incorporel assortie de droits canadiens pouvant être utilisés seulement principalement à l'extérieur des provinces participantes puisque les droits pouvant être utilisés en Alberta comptent pour plus de 50 % des droits canadiens fournis dans le cadre de la convention et ne peuvent être utilisés que dans une province non participante. Le laissez-passer ne sera donc assujettie qu'à la TPS (au taux de 5 %).

Si les droits canadiens relatifs au bien meuble incorporel peuvent être utilisés dans plus d'une province, les règles deviennent plus complexes et dépassent le cadre de la présente publication. Communiquez avec votre conseiller de BDO pour obtenir de plus amples renseignements sur ces règles.

Exceptions spécifiques des règles générales concernant les biens meubles incorporels

Les règles générales concernant les biens meubles incorporels s'appliquent à toutes les fournitures de biens meubles incorporels à moins qu'une exception spécifique ne s'y applique.

Biens meubles incorporels liés à des immeubles

La fourniture d'un bien meuble incorporel lié à un bien immobilier situé principalement dans des provinces participantes est considérée comme effectuée dans la province participante où la plus grande proportion du bien immobilier est située. S'il est impossible de déterminer une seule province du fait que le bien immobilier est situé à parts égales dans deux provinces et que les taux de TVH sont différents, la règle de bris d'égalité s'appliquera.

Biens meubles incorporels liés à des biens meubles corporels

La fourniture d'un bien meuble incorporel lié à un bien meuble corporel au Canada sera considérée comme effectuée dans une province participante si le bien meuble corporel auquel le bien meuble incorporel est lié est habituellement situé principalement dans les provinces participantes. Si vous prenez part à ces fournitures et souhaitez obtenir de plus amples renseignements, communiquez avec votre conseiller de BDO.

Exemple I : Un particulier achète une option d'achat sur une œuvre d'art célèbre. L'œuvre est habituellement située en Ontario. La fourniture de l'option sera considérée comme effectuée en Ontario et sera assujettie à la TVH au taux de 13 %.

La fourniture d'un bien meuble incorporel lié à un bien meuble corporel au Canada sera considérée comme effectuée dans une province non participante si le bien meuble corporel auquel le bien meuble incorporel est lié est habituellement situé principalement dans les provinces non participantes. Si le bien meuble corporel est habituellement situé à parts égales dans des provinces participantes et non participantes, la fourniture sera réputée être effectuée dans une province non participante et seule la TPS s'appliquera.

Biens meubles incorporels liés à des services à exécuter

Si une fourniture de biens meubles incorporels liés à des services à exécuter est effectuée et que le fournisseur est en mesure d'établir que ces services seraient tous fournis dans une seule province, la fourniture des biens sera considérée comme effectuée dans la même province que celle dans laquelle la fourniture des services serait effectuée.

Exemple J : Un particulier achète un laissez-passer qui lui donne droit à dix voyages aller-retour en train d'Ottawa (Ontario) à Montréal (Québec). Étant donné que le fournisseur est en mesure de déterminer que le lieu de fourniture de chaque service de transport de passagers serait l'Ontario si ces services étaient fournis, la fourniture du bien meuble incorporel sera considérée comme effectuée en Ontario et sera assujettie à la TVH au taux de 13 %.

Dans le cas où le fournisseur de biens meubles incorporels liés à des services à exécuter n'est pas en mesure de déterminer que les services auxquels les biens sont liés seraient tous fournis dans une seule province, les règles générales concernant les biens meubles incorporels s'appliqueront à la fourniture du bien meuble incorporel.

Conclusion

Les règles sur le lieu de fourniture proposées dépendent du type de fourniture effectuée et visent à déterminer dans quelle province une fourniture est effectuée. Les règles proposées sont complexes et par conséquent, il est important pour les fournisseurs de déterminer les conséquences de ces nouvelles règles pour leurs entreprises. Communiquez avec votre conseiller de BDO pour déterminer l'incidence de ces nouvelles règles sur vous et votre entreprise.

L'information contenue dans ce document est en date du 30 avril 2010.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.