



DESTINÉE À : *****

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

DATE : Le 11 avril 2024

OBJET : **Interprétation relative à la TPS/TVH et à la TVQ**
******* - Remboursement à un organisme de**
bienfaisance enregistré
N/Réf. : 23-065407-001

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. (1985), c. E-15) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] relativement à une demande de remboursement de la taxe de vente du Québec (TVQ) produite par ***** [Collège] à l'égard de l'acquisition de fournitures de services de publicité et d'hébergement de sites Web.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande et des informations disponibles sur Internet, notre compréhension des faits est la suivante :

1. *****
2. Collège dessert la population ***** de l'Ontario *****.
3. Collège opère plusieurs sites en Ontario¹.
4. Pour l'application de la LTA, nous comprenons que Collège est une « institution publique » telle que cette expression est définie au paragraphe 123(1) de la LTA, soit un organisme de bienfaisance enregistré² qui se qualifie également de « collège public »³.

¹ *****.

² Au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)).

³ Selon la définition de cette expression au paragraphe 123(1) de la LTA, un collège public est une institution qui administre un collège d'enseignement postsecondaire ou un institut technique d'enseignement postsecondaire qui, à la fois, reçoit d'un gouvernement ou d'une municipalité des fonds destinés à l'aider à offrir des services d'enseignement au public de façon continue et a principalement pour objet d'offrir des programmes de formation professionnelle, technique ou générale.

5. Collège ne réside pas au Québec et n'y possède pas d'établissement stable.
6. Pour l'application de la LTVQ, nous comprenons que Collège se qualifie d'organisme de bienfaisance au sens que donne à cette expression l'article 1 de la LTVQ.
7. Collège est inscrit au fichier de la taxe sur les produits et services (TPS)/taxe de vente harmonisée (TVH), mais n'est pas inscrit au fichier de la TVQ.
8. Collège a fait l'acquisition de fournitures de services de publicité et d'hébergement de sites Web. Lors de ces acquisitions, ses fournisseurs lui ont exigé la TVQ ou un montant à titre de TVQ.
9. Le service de publicité est fourni par un fournisseur québécois inscrit au fichier de la TVQ. Le service consiste à créer et mettre en place une nouvelle campagne de publicité numérique sur l'ensemble des plateformes de publicité sélectionnées *****.
10. Le service d'hébergement de sites Web est également fourni par un fournisseur québécois inscrit au fichier de la TVQ. L'emplacement du serveur sur lequel est hébergé le site Web de Collège est toutefois inconnu.
11. Collège a produit à Revenu Québec une demande de remboursement de la TVQ en vertu de l'article 398 de la LTVQ à l'égard des fournitures susmentionnées.

Interprétation demandée

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part quant aux points suivants :

- la détermination du lieu de la fourniture des services de publicité et d'hébergement de sites Web;
- l'application, le cas échéant, des dispositions de détaxation à l'égard de ces fournitures;
- l'application, le cas échéant, des articles 398 et 400 de la LTVQ qui prévoient, à certaines conditions, un remboursement de la TVQ.

Interprétation donnée

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

En application des paragraphes 165(1) et (2) de la LTA, tout acquéreur d'une fourniture taxable, autre que détaxée, effectuée au Canada est tenu de payer sur la valeur de la contrepartie de la fourniture, soit la TPS au taux de 5 % dans le cas où la fourniture est effectuée dans une province non participante, dont le Québec, soit la TVH au taux applicable à la province dans le cas où la fourniture est effectuée dans une province participante.

La TVH s'applique dans les provinces participantes aux taux suivants : 13 % en Ontario et 15 % au Nouveau-Brunswick, à Terre-Neuve-et-Labrador, en Nouvelle-Écosse et à l'Île-du-Prince-Édouard.

Par ailleurs, en vertu du paragraphe 165(3) de la LTA, le taux de la taxe relative à une fourniture détaxée est nul (0 %).

Service de publicité

- Lieu de la fourniture

En vertu de l'alinéa 142(1)g) de la LTA, la fourniture d'un service⁴, tel un service de publicité, est généralement réputée effectuée au Canada si le service est, ou sera, rendu en tout ou en partie au Canada, ce qui est le cas en l'espèce.

En présence d'une fourniture effectuée au Canada, il doit ensuite être déterminé dans quelle province, participante ou non participante, la fourniture est effectuée. À cette fin, l'article 144.1 de la LTA prévoit qu'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 de la LTA. Dans les autres cas, la fourniture est réputée effectuée hors de la province. Par ailleurs, les fournitures effectuées au Canada qui ne sont pas effectuées dans une province participante sont réputées effectuées dans une province non participante.

L'article 3 de la partie IX de l'annexe IX de la LTA stipule que, malgré les autres parties de l'annexe IX, la fourniture d'un bien ou d'un service est effectuée dans une province si elle y est effectuée aux termes d'un règlement. À cet effet, le *Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée* (DORS/2010-117) [Règlement] prévoit diverses règles permettant de déterminer dans quelle province, participante ou non participante, une fourniture est effectuée. Entre autres, l'article 13 du Règlement énonce des règles générales pour déterminer le lieu de la fourniture d'un service. Toutefois, des règles particulières ayant préséance sur ces règles générales sont prévues au Règlement.

Ainsi, pour déterminer le lieu de la fourniture du service de publicité effectuée à Collège, il y a lieu de déterminer si ces règles particulières s'appliquent avant de considérer les règles générales. Or, à la lumière des faits soumis, nous sommes d'avis qu'aucune des règles particulières prévues au Règlement n'est applicable en l'espèce. Par conséquent, ce sont donc les règles générales relatives au lieu de la fourniture d'un service prévues à l'article 13 du Règlement qui s'appliquent pour déterminer la province dans laquelle est effectuée la fourniture.

À cet effet, l'alinéa 13(1)a) du Règlement prévoit que la fourniture d'un service est effectuée dans une province si la seule adresse résidentielle ou d'affaires, au Canada, de l'acquéreur qui est obtenue par le fournisseur dans le cours normal des activités de son entreprise est située dans cette province. En vertu de l'alinéa 13(1)b) du Règlement, dans le cas où le fournisseur obtient plus d'une adresse visée à l'alinéa 13(1)a) du Règlement, la fourniture est alors effectuée dans la province où se trouve l'adresse visée à cet alinéa qui est la plus étroitement liée à la fourniture.

En l'espèce, nous comprenons, sur la base de l'exemple de facture produite au dossier, que le fournisseur n'obtient qu'une seule adresse de Collège au Canada, laquelle est située ***** en Ontario. Il en résulte que la fourniture du service de publicité est réputée effectuée dans la province participante de l'Ontario et est assujettie à la TVH au taux de 13 %, et ce, en application de l'alinéa 13(1)a) du Règlement.

⁴ Autre qu'un service afférent à un immeuble ou un service de télécommunication.

Mentionnons que cette conclusion serait la même si le fournisseur obtenait, dans le cours normal des activités de son entreprise, plusieurs adresses au Canada de Collège et que toutes ces adresses seraient situées en Ontario. Il s'agirait là du résultat de l'application de l'alinéa 13(1)b) du Règlement, discuté précédemment.

- **Détaxation**

La LTA ne contient aucune disposition susceptible de détaxer la fourniture du service de publicité effectuée à Collège.

Hébergement de sites Web

- **Lieu de la fourniture**

Aux fins de la LTA, la fourniture qui consiste à héberger le site Web de Collège, telle que décrite sur l'exemple de facture, constitue la fourniture d'un service⁵. Étant donné que le fournisseur est situé au Canada, nous présumons qu'au moins une partie du service est rendue au Canada, et ce, sans égard à l'endroit où se trouve le serveur. La fourniture du service d'hébergement de sites Web est donc réputée effectuée au Canada en vertu de l'alinéa 142(1)g) de la LTA.

Tout comme c'est le cas pour la fourniture du service de publicité, l'article 144.1 de la LTA et l'article 3 de la partie IX de l'annexe IX de la LTA nous amènent à considérer l'application du Règlement avec ses règles générales et particulières de lieu de fourniture.

À cet effet, un service d'hébergement de sites Web se qualifie de « service informatique »⁶ aux fins des règles relatives au lieu de la fourniture prévues dans le Règlement. Cette expression est définie comme suit à l'article 2 du Règlement :

service informatique

a) Service de soutien technique offert par voie de télécommunication et ayant trait au fonctionnement ou à l'utilisation de matériel informatique ou de logiciels;

b) service comportant le stockage électronique et le transfert interordinateur d'informations.

[Notre soulignement]

Or, en vertu de l'article 32 de la section 5 du Règlement intitulée « Cas particuliers », la fourniture d'un service informatique se voit appliquer une règle particulière de lieu de fourniture. L'article 24 du Règlement ajoute que la section 5 s'applique malgré les règles prévues aux sections 2 « Biens meubles incorporels » et 3 « Services ».

C'est donc en vertu de l'article 32 du Règlement que le lieu de la fourniture, au Canada, du service d'hébergement de sites Web effectuée au profit de Collège doit être déterminé.

⁵ Voir l'exemple 9 du Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-090, « La TPS/TVH et le commerce électronique », Agence du revenu du Canada, 12 juillet 2002.

⁶ Le Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-090, précité, note 5, précise par ailleurs qu'un service d'hébergement de sites Web ne constitue pas un service de télécommunication.

Au moment d'établir si la fourniture d'un service informatique, tel un service d'hébergement de sites Web, 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 ». En effet, les règles servant à établir le lieu de la fourniture varient selon que nous sommes en présence d'un seul ou de plusieurs derniers acquéreurs. Dans le contexte d'un service informatique, l'expression « dernier acquéreur », définie à l'article 2 du Règlement, signifie la personne qui est l'acquéreur d'une fourniture du service et qui l'acquiert à une fin autre que celle de sa fourniture à une autre personne.

- Dernier acquéreur unique

Selon le paragraphe 32(1) du Règlement, lorsqu'un fournisseur donné effectue la fourniture d'un service informatique, tel un service d'hébergement de sites Web, qui doit être utilisé par un seul dernier acquéreur qui acquiert le service aux termes d'une convention conclue avec le fournisseur donné ou un autre fournisseur, les règles suivantes s'appliquent :

- si le dernier acquéreur profite habituellement de ce service à un seul endroit qui est situé dans une province donnée et que le fournisseur donné possède des renseignements permettant d'identifier cet endroit ou obtient de tels renseignements dans le cadre de ses pratiques commerciales habituelles, la fourniture est effectuée dans cette province;
- dans les autres cas, la fourniture est effectuée dans une province donnée si l'adresse postale de l'acquéreur de cette fourniture se trouve dans cette province.

En l'espèce, les faits semblent supporter que Collège constitue un dernier acquéreur unique qui profite habituellement du service d'hébergement de son site Web à plusieurs endroits, soit sur plusieurs sites situés en Ontario. Dans ce cas, la fourniture est effectuée dans la province où se trouve l'adresse postale de Collège, soit en Ontario⁷. C'est donc la TVH au taux de 13 % qui s'applique sur la contrepartie de la fourniture du service d'hébergement du site Web de Collège.

Mentionnons que le lieu de la fourniture serait tout de même en Ontario s'il était soutenu que Collège est un dernier acquéreur unique qui profite habituellement du service d'hébergement de son site Web à un seul endroit (en Ontario) et que le fournisseur du service possède des renseignements permettant d'identifier cet endroit ou obtient de tels renseignements dans le cadre de ses pratiques commerciales habituelles⁸.

Par ailleurs, l'emplacement du serveur, qu'il soit au Québec ou non, n'a pas d'impact sur la détermination du lieu de la fourniture d'un service informatique⁹.

⁷ Alinéa 32(1)b) du Règlement.

⁸ Alinéa 32(1)a) du Règlement.

⁹ Ce point est implicitement confirmé par la lettre de l'Agence du revenu du Canada (ARC) 34141, « GST/HST Interpretation – Web site Design and Hosting », du 14 juillet 2003, dont les faits mentionnent que le serveur est situé *****. Ce fait n'est ensuite pas pris en compte dans l'analyse des règles de lieu de fourniture que fait l'ARC dans cette interprétation.

- Détaxation

La LTA ne contient aucune disposition susceptible de détaxer la fourniture du service d'hébergement du site Web de Collège.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

En vertu de l'article 16 de la LTVQ, une fourniture taxable doit être effectuée au Québec pour que la TVQ soit susceptible de s'appliquer.

Service de publicité

- Lieu de la fourniture

La règle générale relative au lieu de la fourniture d'un service, tel un service de publicité comme en l'espèce qui n'est visé par aucune des dispositions spécifiques de lieu de fourniture, est prévue à l'article 22.15.0.1¹⁰ de la LTVQ :

22.15.0.1. Sous réserve des articles 22.15.0.3 à 22.15.0.6, la fourniture d'un service est réputée effectuée au Québec si, dans le cours normal de son entreprise, le fournisseur obtient une adresse au Québec qui est, selon le cas:

1° si le fournisseur n'obtient qu'une seule adresse qui est une adresse résidentielle ou d'affaires de l'acquéreur au Canada, l'adresse résidentielle ou d'affaires obtenue par le fournisseur;

2° si le fournisseur obtient plus d'une adresse visée au paragraphe 1°, l'adresse visée à ce paragraphe qui est la plus étroitement reliée à la fourniture;

3° dans tout autre cas, l'adresse de l'acquéreur au Canada qui est la plus étroitement reliée à la fourniture.

Le premier alinéa ne s'applique pas s'il s'agit de la fourniture d'un service exécuté entièrement hors du Canada.

Dans le présent cas, nous comprenons que le fournisseur a obtenu, dans le cours normal de son entreprise, une seule adresse d'affaires au Canada de Collège et cette adresse n'est pas située au Québec, mais en Ontario.

Or, l'article 22.32 de la LTVQ répute qu'une fourniture qui n'est pas réputée effectuée au Québec en vertu, notamment, de l'article 22.15.0.1 de la LTVQ, est réputée effectuée hors du Québec.

Ainsi, en application du paragraphe 1° du premier alinéa de l'article 22.15.0.1 de la LTVQ, *a contrario*, et de l'article 22.32 de la LTVQ, la fourniture du service de publicité effectuée à Collège est réputée effectuée hors du Québec. La contrepartie de cette fourniture n'est donc pas assujettie à la TVQ.

¹⁰ Disposition harmonisée, dans un contexte québécois, à l'article 13 du Règlement discuté dans la section portant sur la TPS/TVH de la présente interprétation.

- Détaxation

Compte tenu que la fourniture du service de publicité est effectuée hors du Québec et n'est donc pas assujettie à la TVQ, il n'est pas pertinent d'analyser les dispositions de détaxation prévues dans la LTVQ.

- Remboursements en vertu des articles 398 et 400 de la LTVQ

- Article 398 de la LTVQ

L'article 398 de la LTVQ prévoit un remboursement, applicable dans certaines circonstances, à un organisme de bienfaisance ou une institution publique :

398. Sous réserve de l'article 399, une personne qui est un organisme de bienfaisance ou une institution publique a droit au remboursement de la taxe qu'elle a payée à l'égard de la fourniture d'un bien ou d'un service dont elle est l'acquéreur si la personne a emporté ou expédié ce bien ou ce service hors du Québec.

[Notre soulignement]

En vertu de l'article 399 de la LTVQ, la demande de remboursement doit être produite dans les quatre ans suivant la fin de l'exercice au cours duquel la taxe à l'égard de la fourniture est devenue payable.

L'article 398 de la LTVQ permet donc un remboursement de la *taxe* payée, et non d'un montant payé à *titre de taxe*. Le terme « *taxe* » est défini à l'article 1 de la LTVQ comme signifiant toute taxe payable en vertu du titre I de la LTVQ, intitulé « *Taxe de vente du Québec* ». Or, tel que démontré précédemment, aucune TVQ n'est payable à l'égard de la fourniture du service de publicité, celle-ci étant réputée effectuée hors du Québec, donc non assujettie à la TVQ.

Partant de ce fait, l'article 398 de la LTVQ est inapplicable dans les circonstances d'une fourniture qui a été erronément assujettie à la TVQ par le fournisseur.

- Article 400 de la LTVQ

En vertu de l'article 400 de la LTVQ, une personne qui a payé un montant à titre de taxe, de taxe nette, de taxe nette désignée, de pénalité, d'intérêt ou d'une autre obligation en vertu du titre I de la LTVQ, ou qui a été pris en compte à ce titre, alors qu'elle n'avait pas à le payer ou à le verser, a droit au remboursement de ce montant, qu'il ait été payé par erreur ou autrement. Ce même article assujettit ce remboursement à certaines exclusions qui sont toutefois inapplicables en l'espèce.

Conformément à l'article 401 de la LTVQ, une personne a droit au remboursement prévu à l'article 400 de la LTVQ à l'égard d'un montant seulement si elle produit une demande de remboursement dans les deux ans suivant le jour où le montant a été payé ou versé par la personne.

En l'espèce, Collège a payé au fournisseur du service de publicité un montant à titre de TVQ alors qu'il n'avait pas à le payer puisque la fourniture n'était pas assujettie à la TVQ. Sous réserve du délai de deux ans mentionné au paragraphe précédent, Collège peut donc avoir droit au remboursement de ce montant.

Par ailleurs, aucune disposition de la LTVQ ne permet de rendre ce remboursement conditionnel à ce que la composante provinciale de la TVH applicable à la province de l'Ontario (soit 8 %), qu'aurait dû payer Collège, soit payée par Collège. Le fournisseur québécois du service de publicité, inscrit au fichier de la TVQ, demeure toutefois susceptible de se voir cotiser la composante provinciale de la TVH non perçue *****.

Hébergement de sites Web

- Lieu de la fourniture

Tout comme dans le régime de la TPS/TVH, la fourniture qui consiste à héberger le site Web de Collège se qualifie, en vertu de la LTVQ, de fourniture de service et, aux fins des règles sur le lieu de la fourniture, de service informatique¹¹.

La LTVQ contient plusieurs présomptions relatives au lieu de la fourniture d'un service, notamment aux articles 22.15.0.1 à 22.15.0.6. Toutefois, l'article 22.30 de la LTVQ stipule que malgré les articles 22.7 à 22.27, la fourniture prescrite d'un bien ou d'un service est réputée effectuée au Québec. Or, l'article 22.30R1 du Règlement québécois prévoit que pour l'application de l'article 22.30 de la LTVQ, les fournitures prévues aux articles 22.30R5 à 22.30R14 du Règlement québécois constituent des fournitures prescrites.

Ainsi, en présence d'une fourniture prescrite mentionnée à l'un des articles 22.30R5 à 22.30R14 du Règlement québécois, ce sont donc les règles relatives au lieu de la fourniture prévues à ces articles qui doivent être appliquées.

Dans le contexte de la fourniture d'un service informatique tel un service d'hébergement de sites Web, l'article 22.30R12 du Règlement québécois prévoit qu'est une fourniture prescrite, la fourniture effectuée au Canada par un fournisseur donné d'un service informatique à l'égard duquel il ne peut y avoir qu'un seul dernier acquéreur¹² qui acquiert le service en vertu d'une convention conclue avec le fournisseur donné ou un autre fournisseur si :

1° dans le cas où le dernier acquéreur profite habituellement de ce service à un seul endroit et le fournisseur donné possède des renseignements permettant d'identifier cet endroit ou il est dans ses pratiques commerciales normales d'obtenir de tels renseignements, cet endroit est situé au Québec;

2° dans tout autre cas, l'adresse postale de l'acquéreur de la fourniture se trouve au Québec.

¹¹ Le paragraphe 2° de la définition de l'expression « service informatique », à l'article 22.30R2 du *Règlement sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1, r. 2) [Règlement québécois], vise un service comportant le stockage électronique et le transfert entre ordinateurs d'informations.

¹² Tout comme sous le régime de la TPS/TVH, l'expression « dernier acquéreur », dans le contexte d'un service informatique, est définie à l'article 22.30R2 du Règlement québécois comme signifiant une personne qui est l'acquéreur d'une fourniture du service et qui l'acquiert à une fin autre que d'en effectuer la fourniture à une autre personne.

En l'espèce, Collège est un dernier acquéreur unique qui profite habituellement du service d'hébergement de son site Web à plusieurs endroits, soit sur ses différents sites situés en Ontario. C'est donc le critère de l'adresse postale¹³ de Collège qui doit être retenu. Or, cette adresse ne se trouve pas au Québec, mais en Ontario.

En vertu de l'article 22.32 de la LTVQ, une fourniture qui n'est pas réputée effectuée au Québec en vertu, notamment, de l'article 22.30 de la LTVQ, est réputée effectuée hors du Québec. Il s'ensuit que la fourniture du service d'hébergement du site Web de Collège est réputée effectuée hors du Québec.

Mentionnons que le lieu de la fourniture du service d'hébergement serait tout de même hors du Québec s'il était soutenu que Collège est un dernier acquéreur unique qui profite habituellement du service d'hébergement de son site Web à un seul endroit (en Ontario) et que le fournisseur du service possède des renseignements permettant d'identifier cet endroit ou qu'il est dans ses pratiques commerciales normales d'obtenir de tels renseignements¹⁴.

Par ailleurs, tout comme sous le régime de la TPS/TVH, l'emplacement du serveur n'a pas d'impact sur la détermination du lieu de la fourniture en l'espèce.

Ainsi, il ressort de ces considérations que la fourniture du service d'hébergement du site Web de Collège étant réputée effectuée hors du Québec, elle n'est pas assujettie à la TVQ.

- Détaxation

Compte tenu que la fourniture du service d'hébergement du site Web de Collège est réputée effectuée hors du Québec et n'est donc pas assujettie à la TVQ, il n'est pas pertinent d'analyser les dispositions de détaxation prévues dans la LTVQ.

- Remboursements en vertu des articles 398 et 400 de la LTVQ

Pour les mêmes motifs que ceux mentionnés précédemment à l'égard de la fourniture du service de publicité effectuée à Collège, le remboursement en vertu de l'article 398 de la LTVQ ne peut s'appliquer, Collège ayant payé à son fournisseur de service d'hébergement de son site Web un montant à *titre de TVQ* et non un montant *de TVQ*.

Tout comme pour la fourniture du service de publicité, Collège a payé au fournisseur du service d'hébergement de son site Web un montant à titre de TVQ alors qu'il n'avait pas à le payer puisque la fourniture n'était pas assujettie à la TVQ. Collège peut donc avoir droit au remboursement de ce montant en vertu de l'article 400 de la LTVQ s'il produit une demande de remboursement dans les deux ans suivant le jour où le montant a été payé¹⁵.

Par ailleurs, aucune disposition de la LTVQ ne permet de rendre ce remboursement conditionnel à ce que la composante provinciale de la TVH applicable à la province de l'Ontario (soit 8 %), qu'aurait dû payer Collège, soit payée par Collège. Le

¹³ Paragraphe 2° de l'article 22.30R12 du Règlement québécois.

¹⁴ Paragraphe 1° de l'article 22.30R12 du Règlement québécois.

¹⁵ Article 401 de la LTVQ.

fournisseur québécois du service d'hébergement de sites Web, inscrit au fichier de la TVQ, demeure toutefois susceptible de se voir cotiser la composante provinciale de la TVH non perçue *****.

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