

Montréal, le 15 octobre 2024

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH
Interprétation relative à la TVQ
Relocalisation d'employés - Fourniture unique ou
fournitures multiples - Lieu de fourniture
N/Réf. : 24-068924-001**

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. 1985, ch. E-15) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] relative à une entente de services de relocalisation de personnel dans les circonstances décrites ci-dessous.

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande, notre compréhension des faits est la suivante :

1. Société est inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS)/taxe de vente harmonisée (TVH) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
2. Société n'est pas constituée au Canada et n'y a pas de place d'affaires ni d'employés.
3. Société fournit à ses clients un ensemble de services de relocalisation de personnel.
4. Pour ce faire, Société conclut avec chaque client une entente relative aux services de relocalisation (Entente), où sont énumérés les biens et services que Société peut être appelée à procurer aux employés du client.
5. L'Entente est généralement signée par le client à son siège social, lequel peut être situé au Canada ou à l'étranger.
6. Les biens et services précis qu'offre Société à un employé donné (Affectation) sont déterminés au moment de sa relocalisation, en fonction des besoins de l'employé, de ses conditions d'emploi et du programme de relocalisation en vigueur chez le client à ce moment.
7. Société fait affaire avec divers sous-traitants et fournisseurs locaux pour offrir à l'employé différents biens et services. À titre d'exemple, Société fait affaire avec des hôtels pour offrir de l'hébergement temporaire.

8. Société demande un crédit de taxe sur les intrants et un remboursement de la taxe sur les intrants pour la TPS/TVH et la TVQ que lui facturent les sous-traitants et fournisseurs canadiens.
9. Société refacture le client pour les biens et services acquis des différents sous-traitants et fournisseurs locaux; s'y ajoute un montant pour frais de gestion.
10. Société ventile sur ses factures les biens et services qu'elle refacture des différents fournisseurs et sous-traitants. La refacturation se faisant au fur et à mesure, plus d'une facture peut être émise par Société pour une même Affectation.
11. Une Affectation comprend généralement ce qui suit :
 - a. des visites guidées de l'employé dans la région de destination;
 - b. au besoin, l'obtention d'un permis, d'une autorisation ou d'un visa de travail dans la région de destination;
 - c.1. la vente de la résidence de l'employé, si celui-ci est propriétaire;
 - c.2. la résiliation du bail résidentiel de l'employé, si celui-ci est locataire;
 - d. le déménagement des meubles de l'employé;
 - e. l'entreposage des biens de l'employé qui sont laissés sur place;
 - f. l'hébergement temporaire, les déplacements et les repas de l'employé avant l'achat d'une résidence à destination ou la conclusion d'un bail résidentiel à long terme;
 - g. la recherche d'un logement à destination;
 - h. la recherche d'écoles à destination pour les enfants de l'employé;
 - i. dans certains pays, la formation en langues et cultures.
12. Par ailleurs, une Affectation comprend minimalement ce qui suit :
 - a. la location d'un camion de déménagement ou l'entreposage de biens laissés sur place;
 - b. la recherche de logement à destination;
 - c. les déplacements et les repas de l'employé en cours de relocalisation.
13. Tout au long d'une Affectation, Société fait des suivis auprès du client. Ces suivis peuvent s'effectuer en ligne, par téléphone, par courriel ou plus rarement en personne au siège social du client.

Interprétation demandée

- 1) Pour les fins de la TPS/TVH et de la TVQ, les biens et services que fournit Société à chaque Affectation (relocalisation d'un employé) constituent-ils un service unique de relocalisation?
- 2) Dans l'affirmative, quel est le lieu de fourniture du service rendu par Société dans chacun des scénarios d'Affectation suivants :
 - Scénario 1. L'adresse contractuelle de l'acquéreur est située au Québec, et l'Affectation consiste à relocaliser un employé de l'Ontario à la Colombie-Britannique;

- Scénario 2. L'adresse contractuelle de l'acquéreur est située au Québec, et l'Affectation consiste à relocaliser un employé d'une ville des États-Unis à une autre ville des États-Unis;
- Scénario 3. L'adresse contractuelle de l'acquéreur est située à l'étranger, et l'Affectation consiste à relocaliser un employé des États-Unis au Québec.

Interprétation donnée

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

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. La TPS s'applique au taux de 5 % dans les provinces non participantes, dont le Québec.

Fourniture unique ou fournitures multiples

L'Agence du revenu du Canada (ARC) prévoit certaines lignes directrices aux fins d'établir si une fourniture unique ou des fournitures multiples sont réalisées¹.

Lorsqu'une convention prévoit la fourniture d'un certain nombre d'éléments, il faut d'abord établir si cette convention porte sur une fourniture unique ou sur des fournitures multiples. La question de savoir si une personne effectue une fourniture unique ou des fournitures multiples est une question de fait qui doit être déterminée en considérant notamment l'intention des parties, les circonstances entourant la transaction et les pratiques habituelles du fournisseur.

Une fourniture unique est composée de plusieurs éléments lorsque ceux-ci sont des parties intégrantes de la fourniture, qu'ils sont inextricablement liés entre eux-mêmes, et qu'ils sont tellement interdépendants et s'entrecroisent tellement qu'ils doivent être fournis conjointement. Il en est de même lorsqu'un des éléments de l'opération est tellement dominé par un autre élément que ce premier a perdu toute identité aux fins fiscales.

Au contraire, des fournitures multiples sont réalisées lorsqu'une convention porte sur plusieurs éléments qui peuvent raisonnablement ou concrètement être fournis de façon détachée.

En l'espèce, nous sommes d'avis que l'ensemble des biens et services que fournit Société à chaque Affectation (relocalisation d'un employé) constitue un service unique de relocalisation. En effet, quoique l'acquéreur soit en mesure de connaître précisément les éléments qui font partie de l'ensemble de ce qui lui est fourni par Société, chaque élément considéré isolément ne suffirait pas aux besoins de l'acquéreur, ce dernier cherchant à externaliser la gestion et la mise en œuvre de son programme de relocalisation de personnel. Société n'offre pas l'option aux clients d'acquiescer séparément les différents biens et services dont un employé a besoin et auxquels il a droit selon ses conditions d'emploi et la politique de relocalisation de son employeur. Plutôt, l'ensemble de ceux-ci doit être fourni par Société à chaque Affectation.

¹ ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2, « Fourniture unique et fournitures multiples », 26 avril 2004.

Lieu de fourniture

En vertu de l'alinéa 142(1)g) de la LTA, un service est réputé fourni au Canada s'il y est rendu en tout ou en partie. Autrement, un service qui est rendu entièrement à l'étranger est réputé fourni à l'étranger en vertu de l'alinéa 142(2)g) de la LTA.

De manière générale, un service est considéré rendu au moins en partie au Canada si l'on retrouve un ou plusieurs des indicateurs suivants :

- une personne doit nécessairement exécuter la tâche (c'est-à-dire que le fournisseur agit par l'entremise d'un ou de plusieurs de ses employés) et la personne qui exécute ou qui effectue physiquement la tâche est située au Canada au moment où l'activité est exercée;
- les opérations sont exécutées avec le matériel du fournisseur (par exemple du matériel informatique) et ce matériel est situé au Canada;
- la fourniture consiste à faire quelque chose au matériel de l'acquéreur, ou avec ce dernier, en y ayant accès à partir d'un endroit éloigné, et le matériel de l'acquéreur se trouve au Canada²;
- toute activité qui consiste à effectuer le service est exercée au Canada.

Après qu'il est déterminé qu'une fourniture est effectuée au Canada, un service est réputé fourni, suivant l'article 144.1 de la LTA et l'article 3 de la partie IX de l'annexe IX de la LTA, dans une province donnée si elle l'est aux termes des règles énoncées dans le *Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée* (DORS/2010-117) [Règlement].

À cet égard, l'article 13 du Règlement énonce des règles générales pour déterminer le lieu de fourniture d'un service. Il est à noter que des règles particulières ayant préséance sur ces règles générales sont prévues au Règlement. En l'espèce, à la lumière des faits soumis, nous sommes d'avis qu'aucune des règles particulières n'est applicable. Par conséquent, les règles générales relatives au lieu de fourniture d'un service prévues à l'article 13 du Règlement s'appliquent pour déterminer la province dans laquelle est effectuée la fourniture de service.

À cet effet, l'alinéa 13(1)a) du Règlement prévoit que la fourniture d'un service est effectuée dans une province si est située dans cette province 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. Dans le cas où le fournisseur obtient plus d'une adresse visée à l'alinéa 13(1)a), la fourniture est alors effectuée dans la province où se trouve l'adresse visée à l'alinéa 13(1)b) du Règlement qui est la plus étroitement liée à la fourniture. L'ARC considère qu'en règle générale, l'adresse d'affaires de l'acquéreur à partir de laquelle le fournisseur est engagé pour la réalisation du service en vertu d'un accord (adresse contractuelle) est l'adresse la plus étroitement liée à la fourniture³.

² Toutefois, cet élément ne s'applique pas à un service qui est rendu en totalité à l'extérieur du Canada et dont les résultats sont ensuite transmis, par voie électronique, à l'ordinateur de l'acquéreur au Canada, comme un service de programmation effectué à l'établissement du fournisseur à l'extérieur du Canada et ensuite transmis par courriel à un acquéreur situé au Canada.

³ ARC, Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-103, « Règles sur le lieu de fourniture pour déterminer si une fourniture est effectuée dans une province », version préliminaire, juin 2012.

Si le fournisseur n'obtient pas, dans le cours normal des activités de son entreprise, au moins une adresse de l'acquéreur au Canada, le paragraphe 13(2) du Règlement prévoit que le service est fourni dans une province participante ou non participante selon que l'élément canadien du service est ou non exécuté principalement dans des provinces participantes. L'« élément canadien » du service, tel que défini à l'article 2 du Règlement, renvoie à la partie d'un service qui est exécutée au Canada.

Scénario 1 - L'adresse contractuelle de l'acquéreur est située au Québec, alors que l'employé est relocalisé de l'Ontario à la Colombie-Britannique

La fourniture du service rendu par Société est réputée effectuée au Canada en vertu de l'alinéa 142(1)g) de la LTA et plus particulièrement au Québec en application du paragraphe 13(1) du Règlement, puisqu'y est située l'adresse contractuelle de l'acquéreur.

Scénario 2 - L'adresse contractuelle de l'acquéreur est située au Québec, alors que l'employé est relocalisé d'une ville des États-Unis à une autre ville des États-Unis

La fourniture du service par Société est réputée effectuée à l'étranger par l'alinéa 142(2)g) de la LTA si le service est rendu entièrement à l'étranger.

Autrement, la fourniture du service est réputée effectuée au Canada en vertu de l'alinéa 142(1)g) de la LTA et plus particulièrement au Québec en application du paragraphe 13(1) du Règlement puisqu'y est située l'adresse contractuelle de l'acquéreur.

Scénario 3 - L'adresse contractuelle de l'acquéreur est située à l'étranger, alors que l'employé est relocalisé des États-Unis au Québec

La fourniture du service rendu par Société est réputée effectuée au Canada par l'alinéa 142(1)g) de la LTA et plus particulièrement dans une province non participante en application de l'alinéa 13(2)b) du Règlement puisque l'élément canadien du service n'est pas exécuté principalement dans des provinces participantes.

Aussi, la fourniture de ce service n'est pas détaxée par l'article 7 de la partie V de l'annexe VI de la LTA; il s'agit en effet d'un service rendu à un particulier (employé) pendant qu'il se trouve au Canada⁴, dont la fourniture est visée par l'exception prévue à l'alinéa 7a.1) de la partie V de l'annexe VI de la LTA.

Les commentaires précédents constituent notre opinion générale sur le sujet de votre demande. Ces commentaires ne sont pas des décisions et, conformément aux lignes directrices énoncées dans le memorandum sur la TPS/TVH (1-4) *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH*, ils ne lient pas Revenu Québec en ce qui a trait à une situation en particulier. Les modifications proposées à la LTA, les règlements ou les énoncés interprétatifs peuvent avoir des répercussions sur l'interprétation donnée dans la présente.

⁴ À cet égard, un service est considéré rendu à un particulier (employé) indépendamment du fait que des frais de déménagement et de réinstallation payés ou assumés par son employeur puissent ou non constituer un avantage imposable au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.)).

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS/TVH étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ à la situation ci-dessus décrite est au même effet que dans le régime de la TPS/TVH.

En ce qui concerne le lieu de fourniture du service dans le Scénario 3, le premier alinéa de l'article 22.15.0.2 de la LTVQ spécifie que le service est réputé fourni au Québec puisque l'élément canadien du service - soit la partie du service qui est exécutée au Canada (art. 22.14 de la LTVQ) - est exécuté principalement au Québec.

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

Veillez agréer l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes