

Les taxes à la consommation : un aperçu

Pierre-Simon Lindsay*

AVANT-PROPOS	365
INTRODUCTION	367
1. LES TAXES À LA CONSOMMATION DANS UN CONTEXTE FISCAL.	367
1.1 Les taxes à la consommation et l'impôt sur le revenu.	367
1.2 Les types de taxes à la consommation	369
1.2.1 La taxe de vente au détail	369
1.2.2 La taxe sur la valeur ajoutée	369
1.2.3 Les taxes spécifiques.	371
2. LES TAXES À LA CONSOMMATION APPLICABLES AU QUÉBEC	371
2.1 Fondement constitutionnel	371
2.1.1 Le pouvoir fédéral	371
2.1.2 Le pouvoir provincial.	372

* Avocat, M. Fisc., Direction générale de la législation et du registraire des entreprises, Agence du revenu du Québec.

2.2	La taxe de vente fédérale : 1924-1991	373
2.3	La taxe de vente au détail du Québec	374
2.4	L'introduction d'une taxe de vente sur la valeur ajoutée au Canada : la TPS	374
2.5	Un système de taxation fédéral et provincial : la taxe de vente harmonisée	376
2.6	La taxe de vente du Québec.	377
3.	FONCTIONNEMENT DE LA TPS/TVH ET DE LA TVQ	380
3.1	Assujettissement	380
3.2	Qui paie la taxe ?	381
3.3	À qui l'acquéreur doit-il payer la taxe ?	381
3.4	Les gouvernements et la taxe.	382
3.4.1	La TPS/TVH	382
3.4.2	La TVQ	383
3.5	La taxe s'applique à une fourniture taxable	383
3.5.1	Fourniture	383
3.5.2	Activité commerciale.	384
3.6	L'inscription	385
3.7	Fournitures détaxées	385
3.8	Fournitures exonérées	386
3.9	La fourniture doit être effectuée au Canada	388
3.9.1	Fourniture dans une province.	388

3.9.2 Fourniture effectuée au Québec	389
3.10 Sur quoi la taxe doit-elle être payée ?	389
3.11 À quel moment cette taxe est-elle payable ?	390
3.12 Le remboursement de la taxe payée	390
CONCLUSION	392
BIBLIOGRAPHIE	394

AVANT-PROPOS

Ce texte est présenté à l'occasion de la XX^e Conférence des juristes de l'État dans le cadre de l'atelier « L'ABC de la fiscalité ». Il vise à offrir au lecteur un aperçu global des taxes à la consommation applicables au Canada et au Québec sans constituer une opinion de l'Agence du revenu du Québec.

Le juriste qui désire s'informer davantage sur un thème précis en matière de TPS/TVH et de TVQ devrait consulter les publications officielles de l'Agence du revenu du Québec et de l'Agence du revenu du Canada disponibles sur le Web.

L'auteur désire remercier maîtres Martin Landry et Jean-Philippe Leroux pour les commentaires effectués quant au contenu de ce texte ainsi que madame Mélissa Thibodeau pour la révision linguistique et la mise en forme.

Bonne lecture !

Pierre-Simon Lindsay,
avocat, M. Fisc.

-
1. Ci-après : TPS/TVH.
 2. Ci-après : TVQ.

INTRODUCTION

Les taxes à la consommation font les manchettes plus souvent qu'à leur tour : financement des services publics, augmentation du taux de taxe, harmonisation, fausse facturation, module d'enregistrement des ventes... Voilà quelques exemples concrets de la contemporanéité des taxes à la consommation.

Dans le cadre de sa pratique, le conseiller juridique de l'administration publique peut être appelé à conseiller son client en matière fiscale et tout particulièrement en taxes à la consommation. En effet, le juriste de l'État a tout intérêt à connaître les rudiments de la Taxe sur les produits et services/Taxe de vente harmonisée¹ ainsi que de la Taxe de vente du Québec² alors que le gouvernement du Québec s'est engagé à payer les taxes sur ses achats à compter du 1^{er} avril 2013.

Ce texte présente, dans un contexte historique, les bases du système des taxes à la consommation canadienne et québécoise et les principales règles applicables à l'assujettissement d'une fourniture à la TPS/TVH ainsi qu'à la TVQ.

1. LES TAXES À LA CONSOMMATION DANS UN CONTEXTE FISCAL

1.1 Les taxes à la consommation et l'impôt sur le revenu

Pour le profane, la notion de taxe à la consommation et d'impôt sur le revenu est fréquemment source d'interrogations. En effet, bien qu'il s'agisse de manières de percevoir des sommes à des fins de financement public, ces tributs ont des racines profondément distinctes et sont réalisés par l'intermédiaire d'outils législatifs indépendants.

En matière d'impôt sur le revenu, les règles applicables sont principalement régies par la *Loi de l'impôt sur le revenu*³, en ce qui a trait à l'impôt fédéral, et par la *Loi sur les impôts*⁴ pour ce qui est de

3. *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e supp.) [ci-après : « LIR »].

4. *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3 [ci-après : « IL »].

l'impôt du Québec. En matière de taxes à la consommation, le corpus législatif applicable revêt des caractéristiques similaires à celui applicable à l'impôt sur le revenu. Alors que les normes relatives à la taxe à la consommation fédérale sont essentiellement régies par la *Loi sur la taxe d'accise*⁵, la *Loi sur la taxe de vente du Québec*⁶ prévoit celles qui mèneront au prélèvement de la taxe québécoise.

Quant au but recherché par la législation, l'impôt sur le revenu visera à percevoir un impôt sur la base d'un revenu gagné au Canada ou au Québec⁷, les règles en matière de taxes à la consommation chercheront à lever une taxe sur l'acquisition au Canada ou au Québec d'un bien ou d'un service réalisé dans le cadre d'une activité commerciale⁸.

Cette distinction est primordiale aux fins de la politique fiscale mise en œuvre par le gouvernement canadien. En effet, un État est souverain dans l'élaboration de son financement public et pourrait, par exemple, choisir de percevoir des recettes fiscales par l'intermédiaire d'un impôt sur le revenu, d'une taxe à la consommation ou une combinaison de ces méthodes⁹. Du point de vue des sciences sociales, des spécialistes en sciences économiques ont conclu que le choix de la méthode de perception des revenus publics a des effets sur la croissance économique¹⁰. Le choix de la méthode de prélèvement des deniers publics est un enjeu majeur que les gouvernants doivent relever. En effet, des études ont démontré que certains prélèvements étaient plus dommageables à l'économie que d'autres¹¹.

Lorsqu'un gouvernement perçoit des revenus à l'aide d'une taxe à la consommation, il doit choisir quel type de taxe à la consommation il utilisera à ses fins.

5. *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 [ci-après : « LTA »].

6. *Loi sur la taxe de vente du Québec*, L.R.Q., c. T-0.1 [ci-après : « LTVQ »].

7. Voir par ex. l'article 3 LIR et l'article 28 LI.

8. Voir par ex. le paragraphe 165(1) LTA et l'article 16 LTVQ.

9. Voir par ex. les paragraphes 91(3) et 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* (R.-U.), 30 & 31 Vict., ch. 3 [ci-après : « *Loi constitutionnelle de 1867* »] qui prévoient dans quelle mesure le Parlement canadien et la législature d'une province canadienne peuvent prélever des deniers. Voir la section 2.1 « Fondement constitutionnel » ci-dessous.

10. Voir John Stuart MILLS, *Principles of political economy, with some of their applications to social philosophy*, New York, Appleton, 1877.

11. Luc GODBOUT et Matthieu ARSENAULT, *Le dosage des impôts au sein de la structure fiscale québécoise : Le déplacement de la taxation des revenus vers la consommation*, Centre interuniversitaire de recherche en analyse des organisations, mars 2005.

1.2 Les types de taxes à la consommation

Il existe, au Canada comme partout ailleurs dans le monde, deux principales catégories de taxes à la consommation : la taxe de vente au détail et la taxe sur la valeur ajoutée¹². On retrouve également une troisième catégorie habituellement limitée à un secteur économique, les taxes spécifiques.

1.2.1 La taxe de vente au détail

La taxe de vente au détail est la forme la plus simple de taxe à la consommation. En effet, cette taxe est applicable, dans sa forme la plus classique, à la vente d'un bien meuble corporel au consommateur final de ce bien, soit une personne qui n'acquiert pas ce bien afin de le revendre ou de le louer¹³.

On retrouve une taxe de vente au détail dans quelques provinces canadiennes, soit la Colombie-Britannique¹⁴, la Saskatchewan et le Manitoba, ainsi que dans plusieurs autres juridictions, notamment plusieurs États américains.

Ce type de taxe est dit désuet et inefficace, principalement au motif qu'elle fait augmenter le coût d'acquisition d'immobilisations par une entreprise qui, par le fait même, en refile le montant de taxe à ses clients¹⁵. On reproche également à une taxe de vente au détail l'étroitesse de sa base d'assujettissement puisqu'une telle taxe ne vise habituellement pas les services.

Afin d'éviter de nuire à l'entreprise en lui faisant supporter la charge d'une taxe à la consommation, un autre type de taxe a gagné en popularité au fil du temps, la TVA.

1.2.2 La taxe sur la valeur ajoutée

Comme son nom le dit, la TVA assujettit à la taxation toute valeur ajoutée à un produit ou un service. Ainsi, dans un système

12. Ci-après : TVA.

13. Voir par ex. le paragraphe 2(10) « vente en détail », *Loi concernant l'impôt sur la vente en détail*, L.R.Q., c. I-1 [ci-après : « LIVD »].

14. Il est à noter que la Colombie-Britannique a réintroduit une taxe de vente au détail à la suite d'un référendum tenu en 2010.

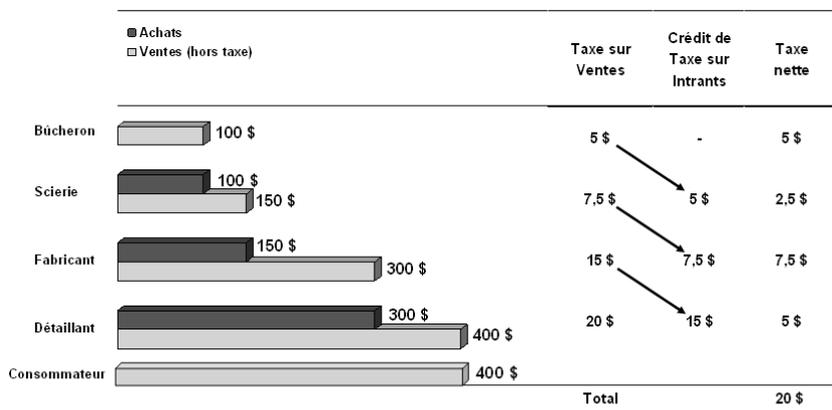
15. Canada, ministère des Finances, Budget 2009, *Le plan d'action économique du Canada* (27 janvier 2009), Annexe 2, Allègements fiscaux – Un bilan éloquent, p. 291.

parfait de TVA, la vente d'un produit ou d'un service à toute étape de la production est sujette à l'imposition d'une taxe. En effet, la TVA s'applique à une assiette que l'on souhaite la plus large possible. Cependant, pour des motifs liés à la politique fiscale, il n'est pas souhaitable qu'une taxe vise certains biens et services dits de première nécessité afin de ne pas faire augmenter artificiellement le coût d'achat de ces biens¹⁶.

Puisque la TVA est payable lors de la fourniture d'un bien ou d'un service, il se peut que l'acheteur exerce lui-même des activités commerciales et utilise le bien ou le service acquis dans ce qu'il fournira à son tour. Afin d'éviter que le fardeau de la taxe incombe aux entreprises et afin d'éviter que le bien ou le service revendu soit à nouveau sujet à taxation, les régimes de TVA comportent un mécanisme de remboursement de la taxe payée dans la mesure où l'achat est réalisé dans le cadre d'une entreprise. Ce faisant, les intermédiaires de marché n'ont pas à payer de taxe à la consommation et seul le consommateur final, qui lui n'est pas en activité commerciale, doit payer la taxe. On évite ainsi l'application en cascade de la taxe.

Taxe à valeur ajoutée de 5 %

Exemple de fabrication et de distribution d'un meuble



Remarque: Les chiffres d'achats et de ventes indiqués dans le graphique ne comprennent pas la taxe. Pour répercuter celle-ci, chaque vendeur facture la taxe en sus des montants indiqués. Par exemple, le bûcheron facturera 105 \$ à la scierie.

16. Voir généralement Canada, Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, t. 5, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966, p. 1 et s. [ci-après : « *Rapport Carter* »].

Des TVA existent un peu partout dans le monde, notamment en Europe, en Australie, en Nouvelle-Zélande et ici même au Canada, où la TPS/TVH ainsi que la TVQ sont des TVA.

1.2.3 Les taxes spécifiques

Le gouvernement d'un État peut également choisir d'assujettir à une taxe un domaine précis de l'activité économique. Ce type de taxation a comme avantage d'être relativement facile à administrer puisque les fournisseurs assujettis sont relativement peu nombreux, étant limités au domaine d'activité économique visé.

Toutefois, une taxe spécifique a comme corollaire une assiette fiscale réduite, alors que seule la consommation de biens de ce secteur d'activité économique sera visée par la taxation. L'introduction d'une taxe spécifique entraîne également un déséquilibre du marché, alors que l'acheteur d'un bien ou d'un service du secteur économique visé par la taxe spécifique doit supporter des frais supplémentaires que l'acheteur d'un bien ou d'un service d'un autre secteur économique n'a pas à assumer.

Des taxes spécifiques sont présentes à l'échelle mondiale et, ici au Québec, à l'acquisition de certains biens et services, par exemple les assurances, l'essence et le tabac.

2. LES TAXES À LA CONSOMMATION APPLICABLES AU QUÉBEC

2.1 Fondement constitutionnel

2.1.1 Le pouvoir fédéral

Le pouvoir inhérent du gouvernement du Canada de prélever une taxe est issu du paragraphe 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867* qui précise que :

Il sera loisible à la Reine, de l'avis et du consentement du Sénat et de la Chambre des Communes, de faire des lois pour la paix, l'ordre et le bon gouvernement du Canada, relativement à toutes les matières ne tombant pas dans les catégories de sujets par la présente loi exclusivement assignés aux législatures des provinces ; mais, pour plus de garantie, sans toutefois restreindre la généralité des termes ci-haut employés dans le présent article, il est par la présente déclaré que (nonobstant toute disposition contraire énoncée dans la présente loi) l'autorité légis-

lative exclusive du parlement du Canada s'étend à toutes les matières tombant dans les catégories de sujets ci-dessous énumérés, savoir :

[...]

3. Le prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation.

Le gouvernement canadien a donc pleine discrétion sur la manière dont il choisit de financer ses activités. Dans *Reference re : Goods and Services Tax*, la Cour d'appel de l'Alberta avait conclu que le paragraphe 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867* ne limite nullement le choix par le Parlement d'un système de taxation et les pouvoirs constitutionnels octroyés au gouvernement fédéral lui permettent, à son choix, de mettre en place au Canada un système de TVA ou un système de taxe de vente au détail¹⁷.

Le pouvoir de taxation dévolu aux gouvernements provinciaux est quant à lui plus limité.

2.1.2 Le pouvoir provincial

Au Québec, le pouvoir de taxation découle des pouvoirs octroyés exclusivement aux législatures provinciales. En effet, le paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* énonce que :

Dans chaque province la législature pourra exclusivement faire des lois relatives aux matières tombant dans les catégories de sujets ci-dessous énumérés, savoir :

[...]

2. La taxation directe dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux ;

Alors qu'une taxe directe fait référence à une taxe payée par le consommateur final, une taxe indirecte réfère à une taxe supportée par un intermédiaire à la vente et supportée indirectement par le consommateur final.

Cette limitation n'était pas en litige lorsque le Québec imposait une taxe de vente au détail, alors que seul le consommateur final d'un bien ou d'un service devait déboursier la taxe. Néanmoins, avec le temps, le Québec s'est également doté d'un système de TVA où les

17. *Reference re : Goods and Services Tax*, [1992] G.S.T.C. 1 (Cour d'appel de l'Alberta), conf. par [1992] 2 R.C.S. 445.

intermédiaires de marché doivent payer et se faire rembourser la taxe¹⁸.

La question de savoir si un système de TVA constituait une taxation directe au sens de la Constitution canadienne a été soulevée dans le *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*¹⁹. La Cour suprême du Canada a alors déterminé que la TVQ respectait la *Loi constitutionnelle de 1867* en ce qu'elle n'était pas une taxe indirecte puisque c'est le consommateur final d'une fourniture qui paie la taxe, les entreprises réclamant le remboursement de celle-ci.

2.2 La taxe de vente fédérale : 1924-1991

Dès 1924, le gouvernement fédéral a instauré une taxe à la consommation basée sur la fabrication. À l'époque, l'introduction d'une telle taxe était considérée comme un signe de modernité alors que l'économie canadienne était davantage orientée vers la production industrielle. Cette taxe était prévue par la partie IV « Taxe de consommation ou de vente » de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Le taux de taxe applicable à la plupart des produits manufacturés était de 12 %. Toutefois, les matériaux de construction étaient taxés à 8 % alors que l'alcool ainsi que les produits du tabac étaient taxés à 15 %. Plusieurs produits tels que les aliments, les vêtements ainsi que les chaussures n'étaient pas visés par la taxe.

Parmi les critiques formulées à l'égard de la taxe de vente fédérale²⁰, l'étroitesse de l'assiette fiscale était la principale doléance qui lui était adressée alors qu'à peine le tiers de tous les biens et services achetés par les Canadiens y étaient assujettis.

La TVF avait comme autre inconvénient d'agir de façon extrêmement variable sur les prix. En effet, la taxe n'assujettissait qu'une partie du prix de vente final au consommateur, soit le prix de vente du fabricant, et non les marges de profits du grossiste et du détaillant. Ce faisant, le taux effectif de taxation était différent non seulement entre les industries, mais également entre les articles similaires produits par différents fabricants d'un même secteur économique.

À cette époque, le gouvernement du Québec levait également une taxe fondée sur la taxe de vente au détail.

18. Voir la section 2.6 « La taxe de vente du Québec » ci-dessous.

19. *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715.

20. Ci-après : TVF.

2.3 La taxe de vente au détail du Québec

Le 1^{er} juillet 1940, le gouvernement du Québec a introduit une taxe de vente au détail assujettissant l'acheteur final d'une fourniture : « [c]haque acheteur doit, lors d'une vente en détail au Québec, payer une taxe égale à 9 % du prix d'achat de tout bien mobilier ; s'il s'agit d'une location, cette taxe doit être payée à l'époque prévue par les règlements »²¹.

Cette taxe était seulement payable par l'« acheteur », soit : « [...] une personne qui acquiert ou prend en location un bien mobilier par une vente en détail au Québec »²². Une « vente en détail » signifiait : « [...] toute vente à des fins autres qu'exclusivement la revente, la location ou la relocation »²³.

Ainsi, cette taxe était fort différente de la taxe de vente du fabricant puisqu'elle ne s'appliquait pas au même moment, la taxe du fabricant s'appliquant au début de la commercialisation d'un bien et la taxe de vente au détail s'appliquant à la vente finale d'un bien. Cette taxe avait comme objectif, à l'instar de la plupart des taxes de vente au détail, de viser uniquement la vente ou l'apport de biens meubles corporels et de ne pas taxer les services.

Toutefois, la taxe de vente au détail était également critiquée puisque l'intermédiaire de marché n'était pas toujours en mesure de récupérer la taxe qu'il avait payée et la refilait au consommateur par l'entremise de sa structure de prix.

2.4 L'introduction d'une taxe de vente sur la valeur ajoutée au Canada : la TPS

La taxe de vente fédérale est demeurée en vigueur jusqu'à l'introduction de la TPS le 1^{er} janvier 1991. À ce moment, soit près de 70 ans après l'entrée en vigueur de la TVF, le Canada était le dernier pays industrialisé à utiliser une taxe basée sur la fabrication. Les lacunes de la taxe à la fabrication applicable au Canada ont fait l'objet de nombreuses études et recommandations.

21. LIVD, *supra*, note 13, art. 6.

22. *Ibid.*, art. 1 « acheteur ».

23. *Ibid.*, art. 1 « vente en détail ».

Dès 1940, la Commission royale d'enquête sur les relations entre le Dominion et les provinces (Commission Rowell-Sirois) soulevait que la TVF nuisait à l'entreprise en augmentant artificiellement le coût des biens²⁴. De même, lors de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, le commissaire Kenneth Carter suggérait de remplacer la TVF par une taxe de vente au détail ou, en second lieu, par une taxe sur la valeur ajoutée²⁵.

Il faudra attendre l'arrivée au pouvoir du parti conservateur aux élections générales de 1984 pour que des modifications à la TVF soient à l'agenda politique²⁶. Le 18 juin 1987, le ministère des Finances présente une série de publications qui exposent en quoi il est nécessaire de modifier la TVF²⁷ ainsi qu'un Livre blanc sur une réforme fiscale²⁸. Le *Livre blanc* expose alors les grandes lignes d'une taxe sur la valeur ajoutée qu'on appelle alors « taxe multi-stade ».

Lors du budget de 1989, le gouvernement fédéral annonce qu'une taxe sur la valeur ajoutée sera implantée au Canada dès le 1^{er} janvier 1991 et qu'elle portera le nom de « taxe sur les produits et services »²⁹. Or, derrière cet exercice de modernisation des taxes à la consommation se cachait un effort d'union du système canadien.

24. Canada, Commission royale d'enquête des relations entre le Dominion et les provinces, *Rapport de la Commission royale des relations entre le dominion et les provinces*, v. 2, Ottawa, Imprimeur du Roi, 1940, p. 158.

25. *Rapport Carter*, supra, note 16, p. 60 ; Canada, ministère des Finances, *Rapport du Comité d'examen de la taxe fédérale de vente*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1983, p. 58 et s.

26. Canada, ministère des Finances, Budget 1987, *Le discours du budget* (18 février 1987), p. 14 ; Canada, ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Réforme de la taxe de vente*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1987 (ci-après « Réforme fiscale 1987 : Réforme de la taxe de vente »). Voir également Canada, ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Perspectives économiques et financières*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1987 (ci-après « Réforme fiscale 1987 : Perspectives économiques et financières »).

27. Réforme fiscale 1987 : Réforme de la taxe de vente, *ibid.* Voir également Réforme fiscale 1987 : Perspectives économiques et financières, *ibid.*

28. Canada, ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Livre blanc*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1987, p. 71 [ci-après : « Livre blanc »].

29. Canada, ministère des Finances, Budget 1989, *Le discours du budget* (27 avril 1989), p. 15. Voir également Canada, ministère des Finances, Budget 1989, *La taxe sur les produits et services* (27 avril 1989) ; Canada, ministère des Finances, *Taxe sur les produits et services : Vue d'ensemble*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1989 ; Canada, ministère des Finances, *Taxe sur les produits et services : Document technique*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1989 ; Canada, ministère des Finances, *Taxe sur les produits et services*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1989.

2.5 Un système de taxation fédéral et provincial : la taxe de vente harmonisée

Lors de la mise en place de la TPS, le gouvernement fédéral avait élaboré un système de TVA qui intégrerait une portion provinciale de taxe. En effet, dès 1987, le ministère des Finances du Canada avait proposé de mettre en place une TVA qui remplacerait l'actuelle taxe de vente fédérale et les taxes de vente au détail prélevées par les provinces. Cette proposition visait à créer un régime de taxe à la consommation où la taxe du palier provincial et fédéral seraient perçues en vertu d'une seule taxe et d'un seul taux qui inclurait une portion de taxation provinciale et fédérale.

Or, au moment de l'introduction de la TPS, les provinces canadiennes n'ont pas répondu à l'appel du gouvernement fédéral et il fallut attendre à 1996 pour que le gouvernement fédéral annonce la signature de protocoles d'entente visant l'harmonisation de la taxe de vente applicable à la Nouvelle-Écosse, au Nouveau-Brunswick et à Terre-Neuve-et-Labrador³⁰. Cette nouvelle taxe, appelée taxe de vente harmonisée, est administrée par le gouvernement fédéral et est entrée en vigueur le 1^{er} avril 1997.

Cette annonce n'a pas suscité l'engouement voulu auprès des autres provinces canadiennes. Bien des praticiens croyaient qu'il en était fait de la taxe de vente harmonisée, et que l'application d'une taxe unique nationale combinant une portion provinciale et fédérale se limiterait donc aux provinces maritimes.

Or, contre toute attente, le gouvernement de l'Ontario a annoncé, dans son budget 2009, son intention de remplacer sa taxe de vente au détail pour une taxe de vente harmonisée³¹. Cette taxe serait administrée par l'ARC et entrerait en vigueur le 1^{er} juillet 2010.

Le gouvernement de la Colombie-Britannique a emboîté le pas et a annoncé, le 27 juillet 2009, son intention de remplacer sa taxe de vente au détail pour une TVH. Tout comme l'Ontario, cette taxe de

30. Seule la Saskatchewan avait annoncé qu'elle entendait harmoniser sa taxe de vente au détail avec la TPS. Cette tentative a toutefois avorté lors de l'élection provinciale suivante : Canada, Department of Finances, News release 91-023, « Wilson Announces Sales Tax Reform Agreement With Saskatchewan » (20 février 1991).

31. Ontario, ministère des Finances, Budget 2009, *Documents budgétaires* (26 mars 2009), p. 108.

vente est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2010 et est administrée par le gouvernement fédéral³². Cette initiative a toutefois connu une fin abrupte, car à la suite d'un référendum tenu sur cette question, la Colombie-Britannique s'est retirée de la TVH et a remis en place une taxe de vente au détail modifiée³³.

Enfin, plus récemment, le gouvernement de l'Île-du-Prince-Édouard a conclu le 30 mai 2012, avec le gouvernement fédéral, un accord de principe relatif à l'harmonisation de la taxe de vente qui sera effectif le 1^{er} avril 2013³⁴.

Ainsi, à l'heure actuelle, les provinces de Terre-Neuve-et-Labrador, du Nouveau-Brunswick, de la Nouvelle-Écosse, de l'Île-du-Prince-Édouard et de l'Ontario ont adopté la TVH. L'expérience ratée de la Colombie-Britannique et de la Saskatchewan nous rappelle que la modification d'un système de taxe à la consommation est un exercice périlleux au plan politique. Il est loin d'être acquis que les autres provinces canadiennes joindront à brève échéance la TVH³⁵.

La situation de la province du Québec est particulière et mérite de s'y consacrer attentivement.

2.6 La taxe de vente du Québec

Le 30 août 1990, le gouvernement du Québec et le gouvernement fédéral annoncent la conclusion d'une entente en vertu de laquelle le gouvernement du Québec harmonisera l'assiette fiscale de sa taxe de vente provinciale avec celle de la TPS et en vertu de laquelle le gouvernement fédéral transférera l'administration de la TPS au gouvernement provincial³⁶.

Cette nouvelle taxe entrera en vigueur le 1^{er} juillet 1992³⁷. La taxe de vente du Québec est une TVA qui est fortement inspirée de la taxe sur les produits et services. En effet, l'assiette fiscale de la TVQ est sensiblement la même que celle de la TPS, à l'exception de son application limitée au territoire du Québec.

32. Colombie-Britannique, Ministry of Finance, News release, « Harmonized Sales Tax To Boost Investment, Job Creation » (23 juillet 2009).

33. Voir Janice ROPER, « British Columbia's March Back to GST/PST », dans *Commodity Tax Symposium*, Ottawa, Canadian Institute of Chartered Accountants.

34. Île-du-Prince-Édouard, ministère des Finances, Énergie et Affaires Municipales, Communiqué, « Le ministre signe une entente-cadre portant sur la taxe de vente harmonisée (TVH) » (30 mai 2012).

35. Saskatchewan, Department of Finances, News release, « Finance Minister says no to harmonized sales tax » (26 mars 2010).

La TVQ revêt toutefois une différence majeure relativement au traitement des services financiers. En effet, ceux-ci constituent généralement des fournitures exonérées en TPS alors qu'elles constituent, au moment de l'entrée en vigueur de la TVQ, des fournitures détaxées³⁸.

Lors de l'adoption de la TVQ, le législateur avait introduit un concept inconnu en TPS : la « fourniture non taxable ». Ce type de fourniture visait les fournitures de biens et de services acquis uniquement pour en effectuer à nouveau la fourniture ou être intégrés à un bien corporel devant faire l'objet d'une nouvelle fourniture³⁹.

L'introduction du concept de « fourniture non taxable » visait à assurer la validité de la LTVQ en cas de litige constitutionnel. Tel que nous l'avons relaté à la section 2.1.2 « Le pouvoir provincial » ci-dessus, une province canadienne est limitée à l'imposition d'une taxation directe.

Cette limitation constitutionnelle était problématique au moment de l'introduction de la LTVQ puisque l'identité du payeur de la taxe était litigieuse. En effet, bien que le principe d'une TVA soit que le consommateur final d'un bien ou d'un service supporte la taxe, il n'en demeure pas moins que chaque intermédiaire à la production doit payer la taxe sur ses achats avant d'en recevoir le remboursement. Toutefois, dans le *Renvoi sur la taxe de vente du Québec*, la Cour suprême du Canada a conclu que la LTVQ respectait la *Loi constitutionnelle de 1867* puisque c'est le consommateur final qui doit ultimement payer la taxe⁴⁰.

La validité du régime de la TVQ étant confirmée par la Cour suprême, le concept de fourniture non taxable a été abrogé en 1995⁴¹.

36. Canada, Department of Finances, News release 90-109, « Wilson Announces Sales Tax Reform Agreement With Quebec » (30 août 1990).

37. Voir notamment Revenu Québec, Guide IN-142, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} janvier 1992 » (novembre 1991) ; Revenu Québec, Guide IN-206, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} juillet 1992 : Questions/Réponses » (juin 1992) ; Revenu Québec, Guide IN-206.1, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} juillet 1992 : Questions/Réponses Volume 2 » (septembre 1992).

38. Nous reviendrons sur ces notions aux sections 3.7 « Fournitures détaxées » et 3.8 « Fournitures exonérées » ci-dessous.

39. Revenu Québec, Guide IN-166, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} juillet 1992 » (mai 1992), p. 14.

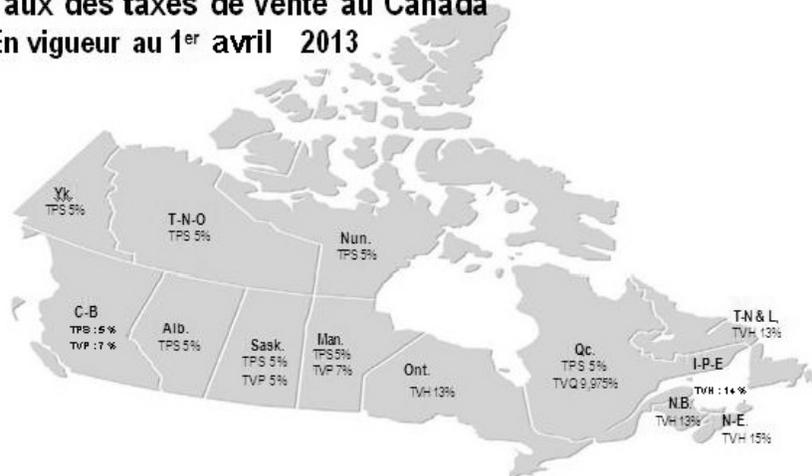
40. Voir la section 2.1.2 « Le pouvoir provincial » ci-dessus.

41. *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 1995, c. 63, art. 299(1)¹.

Plus récemment, le gouvernement du Québec et le gouvernement du Canada ont conclu une « Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec »⁴². En vertu de cette entente, la TVQ s'appliquera dorénavant sur une contrepartie ne comprenant pas la TPS/TVH, les services financiers, auparavant détaxés, seront exonérés à l'instar de la TPS/TVH et les ministères et organismes du gouvernement ont convenu de payer la TPS/TVH ainsi que la TVQ et d'en recevoir ultérieurement remboursement⁴³. Il s'agit de modifications qui renforcent le caractère « harmonisé » de la TVQ tout en permettant au Québec de conserver sa législation provinciale.

Le graphique qui suit illustre le taux des taxes actuellement applicables au Canada⁴⁴.

Taux des taxes de vente au Canada En vigueur au 1^{er} avril 2013



TPS : Taxe sur les produits et services
 TVH : Taxe de vente harmonisée
 TVQ : Taxe de vente du Québec
 TVP : Taxe de vente provinciale

42. *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec*, 28 mars 2012 ; *Protocole d'entente concernant l'harmonisation des taxes de vente en vue de la conclusion d'une entente intégrée globale de coordination fiscale entre le Canada et le Québec*, 29 septembre 2011.

43. Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2012-4, « Modifications au régime de taxation québécois donnant suite aux engagements d'harmonisation au régime de taxation fédéral applicables en 2013 » (31 mai 2012) [ci-après : « BI 2012-4 »].

44. Chantale DESROSIERS *et al.*, « Taxes indirectes – Changements en rafale », dans *Colloque sur la fiscalité des grandes entreprises*, Montréal, Fondation canadienne de fiscalité, 24 octobre 2012.

Maintenant que le lecteur possède certains concepts de base ainsi qu'une perspective historique des taxes sur la valeur ajoutée, nous explorerons sommairement les principaux mécanismes d'application de ces régimes.

3. FONCTIONNEMENT DE LA TPS/TVH ET DE LA TVQ

3.1 Assujettissement

En TPS, l'article de base en matière d'assujettissement est le paragraphe 165(1) LTA : « [s]ous réserve des autres dispositions de la présente partie, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture ».

Le taux de la TPS est de 5 % depuis le 1^{er} janvier 2008. Auparavant, il était de 6 % du 1^{er} juillet 2006 au 31 décembre 2007. Il a été de 7 % du 1^{er} janvier 1991 au 30 juin 2006.

En plus de cette taxe, une taxe supplémentaire doit être payée en vertu du paragraphe 165(2) LTA lorsque la fourniture est réalisée dans une province participante, soit une province ayant choisi d'adopter la TVH⁴⁵.

Son équivalent, en TVQ, est le premier alinéa de l'article 16 LTVQ : « [t]out acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Québec doit payer au ministre du Revenu une taxe à l'égard de la fourniture calculée au taux de 9,975 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture ».

Le taux de la TVQ est de 9,975 % depuis le 1^{er} janvier 2013. Auparavant, il était de 9,5 % du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2012 et de 8,5 % du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2011. À ce moment, il était de 7,5 % depuis le 1^{er} avril 1997 et de 6,5 % du 13 mai 1994 au 30 mars 1997. À l'introduction de la TVQ, il était de 8 % pour la fourniture d'un bien meuble corporel et de 4 % pour la fourniture d'un bien meuble incorporel, d'un service ou d'un bien immeuble.

45. LTA, par. 123(1) « province participante » ; LTA, annexe VIII. Voir la section 3.9 « Fourniture dans une province » ci-dessous.

3.2 Qui paie la taxe ?

Le paragraphe 165(1) LTA de même que le premier alinéa de l'article 16 LTVQ sont clairs relativement à l'identité de la personne qui doit payer la taxe : il s'agit de l'acquéreur. Le paragraphe 123(1) LTA définit ainsi le terme « acquéreur » :

- a) Personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture ;
- b) personne qui est tenue, autrement qu'aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture ;
- c) si nulle contrepartie n'est payable pour une fourniture :
 - (i) personne à qui un bien, fourni par vente, est livré ou à la disposition de qui le bien est mis,
 - (ii) personne à qui la possession ou l'utilisation d'un bien, fourni autrement que par vente, est transférée ou à la disposition de qui le bien est mis,
 - (iii) personne à qui un service est rendu.

Par ailleurs, la mention d'une personne au profit de laquelle une fourniture est effectuée vaut mention de l'acquéreur de la fourniture.

Ainsi, l'acquéreur d'une fourniture sera, généralement, la personne qui est tenue aux termes du contrat, de payer pour cette fourniture.

3.3 À qui l'acquéreur doit-il payer la taxe ?

Le paragraphe 165(1) LTA ainsi que l'article 16 LTVQ précisent que l'acquéreur d'une fourniture taxable doit payer la taxe à Sa Majesté du Chef du Canada ou au ministre du Revenu du Québec, selon le cas. Dans la majorité des cas, le paiement de la TPS/TVH ainsi que de la TVQ doit en réalité être fait par l'acquéreur au fournisseur du bien ou du service, qui a l'obligation d'agir à titre de mandataire de l'État et de percevoir la taxe attribuable à la fourniture qu'il a réalisée. Toutefois, dans certains cas précis, l'acquéreur doit, entre autres pour certaines fournitures d'immeubles, procéder par autoco-tisation⁴⁶.

46. LTA, par. 221(2) ; LTVQ, art. 423.

3.4 Les gouvernements et la taxe

L'article 125 de la *Loi constitutionnelle de 1867* spécifie que : « [n]ulle terre ou propriété appartenant au Canada ou à aucune province en particulier ne sera sujette à la taxation ». En principe, cette disposition constituante exonère totalement l'administration d'une facture fiscale.

Néanmoins, les gouvernements fédéral et provinciaux, dans certains cas, ont convenu de payer la taxe et en recevoir le remboursement, et ce, sans abdiquer leurs prérogatives constitutionnelles.

3.4.1 La TPS/TVH

L'article 122 LTA précise que les obligations liées à la TPS/TVH lient :

[...]

a) Sa Majesté du chef du Canada ;

b) Sa Majesté du chef d'une province en ce qui concerne une obligation à titre de fournisseur de percevoir et de verser la taxe relative aux fournitures taxables qu'elle effectue.

[...]

Par l'application de l'alinéa a) de cet article, le gouvernement fédéral est tenu de percevoir et verser la TPS/TVH lorsqu'il réalise une fourniture et de payer la TPS/TVH à l'égard de ses acquisitions. Or, afin de ne pas affecter le compte courant des ministères et organismes, un mécanisme de remboursement par écritures comptables est en place et permet à ceux-ci de recouvrer la taxe payée sur leurs achats⁴⁷.

Il en va autrement du gouvernement provincial. En effet, au terme de l'alinéa 122b) LTA, le gouvernement provincial est tenu de percevoir et verser la TPS/TVH, mais n'est pas tenu de payer celle-ci.

47. Voir Canada, Secrétariat du Conseil du trésor du Canada, Directive, « Directive sur l'application de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée » (1^{er} juillet 2010) ; Canada, Secrétariat du Conseil du trésor du Canada, Lignes directrices, « Lignes directrices d'application de la taxe sur les produits et services et de la taxe de vente harmonisée » (1^{er} juillet 2010).

Cette obligation a été jugée légale dans le *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*⁴⁸.

Toutefois, par simplicité administrative, certaines provinces ont convenu, par la signature d'un « Accord de réciprocité fiscale », de payer la TPS/TVH et d'en demander le remboursement. Cet aspect touche tout particulièrement les ministères et organismes du Québec qui doivent, depuis le 1^{er} avril 2013, payer et demander le remboursement de la TPS/TVH ainsi que de la TVQ payée⁴⁹.

3.4.2 La TVQ

En matière de TVQ, l'article 678 LTVQ précise que : « [l]a présente loi lie le gouvernement du Québec, ses ministères, ses organismes et ses mandataires ». La LTVQ est muette quant à l'application de la TVQ au gouvernement fédéral.

Toutefois, à l'instar de la TPS/TVH, les ministères et organismes provinciaux et fédéraux ont convenu, sans renonciation à leurs droits constitutionnels, de payer la TVQ et d'en demander le remboursement à compter du 1^{er} avril 2013. Il s'agit d'une modification majeure touchant les pratiques administratives des ministères et organismes du Québec⁵⁰.

3.5 La taxe s'applique à une fourniture taxable

La TPS/TVH et la TVQ s'appliquent généralement à la réalisation d'une fourniture taxable. Cette expression est définie au paragraphe 123(1) LTA à titre de : « [f]ourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale ». L'article 1 LTVQ contient une disposition similaire. Il y aura donc « fourniture taxable » en présence d'une « fourniture » et d'une « activité commerciale ».

3.5.1 Fourniture

Le mot « fourniture » signifie, en vertu du paragraphe 123(1) LTA : « [s]ous réserve des articles 133 et 134, livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation ». Aux fins des taxes à la consommation, il existe deux grandes catégories de fournitures,

48. *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445.

49. BI 2012-4, *supra*, note 43, p. 15.

50. *Ibid.*

soit les biens et les services. Un « bien » constitue, aux fins de la TPS/TVH : « [à] l'exclusion d'argent, tous biens – meubles et immeubles – tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque, une action ou une part »⁵¹. En TVQ, le sens donné à ce mot est plus restreint, se limitant, en vertu de l'article 1 LTVQ à « ne comprend pas l'argent ». Toutefois, l'application du *Code civil du Québec* entraîne, aux fins de la définition du mot « bien », un sens similaire en TVQ à ce qui est applicable en TPS/TVH⁵².

En ce qui a trait à la définition d'un service, le législateur procède par exclusion : « [t]out ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni fourni à un employeur par une personne qui est un salarié de l'employeur, ou a accepté de l'être, relativement à sa charge ou à son emploi »⁵³.

3.5.2 *Activité commerciale*

En présence d'une fourniture, il est nécessaire que celle-ci soit effectuée dans le cadre d'une « activité commerciale » afin de constituer une fourniture taxable. L'expression « activité commerciale » est définie au paragraphe 123(1) LTA :

Constituent des activités commerciales exercées par une personne :

a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées ;

b) les projets à risque et les affaires de caractère commercial (à l'exception de quelque projet ou affaire qu'entreprend, sans attente raisonnable de profit, un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où le projet ou l'affaire comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées ;

c) la réalisation de fournitures, sauf des fournitures exonérées, d'immeubles appartenant à la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion des fournitures.

Encore une fois, l'article 1 de la LTVQ contient une définition similaire.

51. LTA, par. 123(1) « bien ».

52. Voir *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c. 64, art. 899 et s.

53. LTA, par. 123(1) « service » ; LTVQ, art. 1 « service ».

Les termes utilisés par le législateur sont larges et de nombreuses initiatives constitueront des activités commerciales au sens des taxes à la consommation. En effet, le terme « entreprise » signifie : « [s]ont compris parmi les entreprises les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif, ainsi que les activités exercées de façon régulière ou continue qui comportent la fourniture de biens par bail, licence ou accord semblable. En sont exclus les charges et les emplois »⁵⁴.

De même, une activité commerciale visera également les « projets à risque ». Cette expression n'est pas définie à la LTA et à la LTVQ. Toutefois, les tribunaux ont à maintes occasions rendu des décisions à ce sujet en matière de taxes à la consommation et d'impôt sur le revenu⁵⁵.

Comme le précise la définition dans le cas d'individus, pour être qualifiée à titre d'« activité commerciale », l'entreprise ou le projet à risque doit être effectué avec une « attente raisonnable de profit ». Cette expression a un sens large qui a été fréquemment analysé par les tribunaux⁵⁶.

3.6 L'inscription

En général, toute personne qui effectue une fourniture taxable au Canada, pour l'application de la TPS/TVH, ou au Québec, pour l'application de la TVQ, dans le cadre d'une activité commerciale qu'elle y exerce, est tenue d'être inscrite⁵⁷. L'inscrit est tenu de percevoir la taxe sur les fournitures taxables qu'il réalise et peut demander un remboursement de la taxe qu'il paie. Il existe certaines exceptions à ce principe, par exemple pour les « petits fournisseurs »⁵⁸.

3.7 Fournitures détaxées

Pour des raisons de politique fiscale, le législateur peut choisir d'assujettir une fourniture à un taux de taxe différent que celui généralement applicable. C'est le choix qu'a fait le législateur canadien et québécois en vertu du paragraphe 165(3) LTA et du deuxième alinéa

54. LTA, par. 123(1) « entreprise » ; LTVQ, art. 1 « entreprise ».

55. Voir par ex. *Minister of National Revenue v. Taylor*, [1956] C.T.C. 189 (Ex. C.C.).

56. Voir notamment *Partridge c. Canada*, [2001] 4 C.T.C. 2628 (C.C.I.), conf. par 2003 C.A.F. 91 ; *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480.

57. LTA, par. 240(1) ; LTVQ, art. 407 et s.

58. LTA, par. 148(1) ; LTVQ, art. 294 et s.

de l'article 16 LTVQ : « [l]e taux de la taxe relative à une fourniture détaxée est nul ».

Une fourniture détaxée est une fourniture figurant à l'annexe VI LTA en matière de TPS/TVH, ainsi qu'une fourniture visée au chapitre quatrième de la LTVQ en matière de TVQ⁵⁹. L'énumération suivante résume les fournitures généralement détaxées en matière de TPS/TVH et de TVQ :

- la fourniture de médicaments sur ordonnance et substances biologiques⁶⁰ ;
- la fourniture d'appareils médicaux et fonctionnels⁶¹ ;
- la fourniture de produits alimentaires de base⁶² ;
- certaines fournitures relatives à l'agriculture et à la pêche⁶³ ;
- certaines fournitures exportées⁶⁴ ;
- certains services aux voyageurs⁶⁵ ;
- certains services de transport⁶⁶ ;
- certains services rendus à des organismes internationaux et représentants⁶⁷ ;
- les services financiers fournis à une personne non-résidente du Canada⁶⁸.

3.8 Fournitures exonérées

Un autre élément majeur à considérer lors de la qualification d'une fourniture est la possibilité qu'il s'agisse d'une fourniture « exonérée ». La qualification d'un bien ou d'un service à titre de fourniture exonérée fait en sorte que la fourniture n'est pas exécutée dans le

59. LTA, art. 123(1) « fourniture détaxée » ; LTVQ, art. 1 « fourniture détaxée ».

60. LTA, P. I Ann. VI ; LTVQ, art. 173 et s.

61. LTA, P. II Ann. VI ; LTVQ, art. 175 et s.

62. LTA, P. III Ann. VI ; LTVQ, art. 177 et s.

63. LTA, P. IV Ann. VI ; LTVQ, art. 178.

64. LTA, P. V Ann. VI ; LTVQ, art. 179 et s.

65. LTA, P. VI Ann. VI ; LTVQ, art. 192 et s.

66. LTA, P. VII Ann. VI ; LTVQ, art. 193 et s.

67. LTA, P. VIII Ann. VI ; LTVQ, art. 198, par. 2.

68. LTA, P. IX Ann. VI ; LTVQ, art. 197, par. 3.

cadre d'une activité commerciale et ainsi n'est pas une « fourniture taxable ». Ainsi, la TPS/TVH et la TVQ ne s'appliquent pas à cette fourniture. En corollaire, le fournisseur qui réalise des fournitures exonérées n'aura pas droit au remboursement de la taxe qu'il a payé sur ses intrants.

Le paragraphe 123(1) LTA précise qu'une « fourniture exonérée est une : « fourniture figurant à l'annexe V » alors que l'article 1 LTVQ réfère à une fourniture visée au chapitre III. L'annexe V LTA de même que le chapitre III LTVQ énumèrent de façon exhaustive les fournitures qualifiées d'exonérées. En voici un bref aperçu :

- certaines fournitures d'immeubles⁶⁹ ;
- certains services de santé⁷⁰ ;
- certains services d'enseignement⁷¹ ;
- les services de garde et de soins personnels⁷² ;
- les services d'aide juridique⁷³ ;
- certaines fournitures effectuées par un organisme de bienfaisance⁷⁴ ;
- certaines fournitures effectuées par un organisme du secteur public⁷⁵ ;
- certains services financiers⁷⁶.

69. LTA, P. I Ann. V ; LTVQ, art. 94 et s. Voir également : ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 19 « Immeubles » ; Revenu Québec, Guide IN-261, « La TVQ, la TPS/TVH et les immeubles d'habitation (construction ou rénovation) » (juillet 2010).

70. LTA, P. II Ann. V ; LTVQ, art. 108 et s.

71. LTA, P. III Ann. V ; LTVQ, art. 120 et s.

72. LTA, art. 1 P. IV Ann. V ; LTVQ, art. 136.

73. LTA, art. 1 P. V Ann. V ; LTVQ, art. 138. Voir également ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 5.3 « Services d'aide juridique » (mai 1995) ; Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ, 138-1/R1, « Services professionnels d'aide juridique » (30 décembre 2008).

74. LTA, P. V.I Ann. V ; LTVQ, art. 138.1 et s. Voir également Revenu Québec, Guide IN-228, « La TVQ et la TPS/TVH pour les organismes de bienfaisance » ; Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ, 138.1-1/R1, « Fourniture de biens et de services funéraires par un organisme de bienfaisance » (29 décembre 2011).

75. LTA, P. VI Ann. V ; LTVQ, art. 139 et s. Voir également Revenu Québec, Guide IN-229, « La TVQ et la TPS/TVH pour les organismes sans but lucratif ».

76. LTA, P. VII Ann. V LTA, BI 2012-4, *supra*, note 43, p. 5 et s. Voir généralement : ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 17 « Institutions financières ».

En résumé, l'expression « fourniture taxable » a un sens large qui permet à une foule d'activités économiques de se qualifier à ce titre⁷⁷. Nous avons exposé ci-dessus les principes applicables en la matière. Les articles 133 et suivants LTA de même que les articles 25 et suivants LTVQ contiennent certaines présomptions applicables à la notion de fourniture et d'activités commerciales qu'il peut être nécessaire d'analyser, notamment lorsqu'une fourniture comprend une portion taxable et une portion exonérée⁷⁸.

3.9 La fourniture doit être effectuée au Canada

Afin d'être assujettie à la TPS/TVH, une fourniture doit être effectuée au Canada. Ainsi, le paragraphe 142(1) LTA énonce dans quelle mesure un bien ou un service est réputé effectué au Canada. Ces présomptions varient selon le type de bien ou de service fourni. Par exemple, l'alinéa 142(1)g) LTA répute qu'est généralement effectué au Canada un service rendu en tout ou en partie au Canada.

De façon complémentaire, le paragraphe 142(2) LTA répute certains biens ou services effectués hors du Canada. Ainsi, l'alinéa 142(2)g) LTA répute effectué hors du Canada un service rendu entièrement à l'étranger.

3.9.1 Fourniture dans une province

L'article 144.1 LTA est une disposition destinée à préciser dans quelle mesure une fourniture sera réputée effectuée dans une province. Lorsque la fourniture est réputée effectuée dans une province et que celle-ci est une province participante⁷⁹, la composante provinciale de la TVH s'appliquera à cette fourniture. En effet, le paragraphe 165(2) LTA énonce que :

[s]ous réserve des autres dispositions de la présente partie, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée dans une province participante est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada, outre la taxe imposée par le paragraphe (1), une taxe calculée au taux de taxe applicable à la province sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

77. *Locator of Missing Heirs Inc. v. Canada*, [1997] 2 C.T.C. 346 (F.C.A.) (service de recherche d'héritiers) ; *Borrowers' Action Society v. Canada*, [1996] G.S.T.C. 61 (T.C.C.) (service de représentation judiciaire dans le cadre d'un recours collectif).

78. Voir notamment ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 3.1 « Assujettissement à la taxe » (1^{er} septembre 2000).

79. LTA, par. 123(1) « province participante ».

L'expression « taux de taxe » réfère habituellement au taux relatif à une province prescrit par règlement ou indiqué à l'annexe VIII LTA.

Lorsque la fourniture est réputée effectuée à l'extérieur d'une province participante (par exemple au Québec), seule la composante TPS de la taxe s'appliquera, soit la taxe prévue au paragraphe 165(1) LTA. Les règles détaillant dans quelle mesure une fourniture est effectuée dans une province participante sont énoncées à l'annexe IX LTA. Toutefois, en vertu de la partie IX de cette annexe, les dispositions précisées ne recevront application que dans la mesure où cette fourniture n'est pas réputée effectuée dans une province aux termes d'un règlement.

Or, le *Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée* prescrit les règles applicables afin de déterminer dans quelle mesure certaines fournitures sont effectuées dans une province participante⁸⁰.

3.9.2 Fourniture effectuée au Québec

Les règles servant à déterminer dans quelle mesure une fourniture est réputée effectuée au Québec, au sens de l'article 16 LTVQ, sont similaires à celles applicables en vertu de la LTA. Elles sont prévues par les articles 22.2 et suivants LTVQ.

Lorsqu'une fourniture est réputée effectuée au Québec en vertu de ces règles, la TVQ s'appliquera à cette fourniture.

3.10 Sur quoi la taxe doit-elle être payée ?

Selon le paragraphe 165(1) LTA et l'article 16 LTVQ, la taxe doit être payée sur la valeur de la contrepartie⁸¹ de la fourniture. Lorsque cette contrepartie est payée en argent, il est aisé d'en déterminer la valeur et d'y attribuer un montant de taxe. Or, la réalité des échanges commerciaux contemporains est particulière alors que l'acquéreur d'un bien ou d'un service ne paiera pas nécessairement une valeur en argent attribuable à ce bien ou à ce service. Afin de pallier cette réa-

80. *Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée*, DORS/2010-117 et plus généralement ARC, Bulletin d'information technique B-103, « Appel aux commentaires du public – Version préliminaire du bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-103, Taxe de vente harmonisée – Règles sur le lieu de fourniture pour déterminer si une fourniture est effectuée dans une province » (5 juillet 2012).

lité, de nombreuses dispositions spécifiques visent la détermination de la valeur de la contrepartie, notamment lorsqu'un bien ou un service est rendu en échange de la fourniture rendue. Il en va de même des opérations de troc, par exemple des échanges d'inventaire⁸².

Certaines autres règles spécifiques visent à éviter qu'une fourniture soit effectuée sous sa juste valeur marchande entre deux personnes liées de manière à réduire la taxe applicable⁸³.

3.11 À quel moment cette taxe est-elle payable ?

Généralement, la taxe est payable le premier en date du moment où la contrepartie est payée et du moment où la contrepartie devient due. La contrepartie devient habituellement due au premier des moments suivants :

- le jour où le fournisseur délivre une facture ;
- le jour où le fournisseur aurait dû émettre une facture, n'eut été un retard injustifié ;
- le jour où l'acquéreur est tenu de payer le fournisseur conformément à une convention écrite⁸⁴.

Certaines règles particulières viennent préciser le moment d'assujettissement, notamment lorsque la contrepartie est payée en partie et lorsque la contrepartie est retenue⁸⁵.

En plus de déterminer à quel moment la taxe est payable par l'acquéreur, les règles précisant le moment où la taxe devient payable servent également à déterminer le moment où un remboursement de taxe est possible.

3.12 Le remboursement de la taxe payée

Les régimes de TVA sous-tendent que la personne qui est en activité commerciale a droit au remboursement de la taxe payée pour l'acquisition de biens et de services utilisés dans le cadre de la réalisation d'une fourniture taxable et qu'elle doit, lorsqu'elle effectue cette

81. Voir généralement par. 123(1) « contrepartie » LTA ; art. 1 « contrepartie » LTVQ.

82. L'industrie réfère habituellement à une opération de « swap ».

83. LTA, art. 155 ; LTVQ, art. 55. Voir également LTA, art. 126 ; LTVQ, art. 3.

84. LTA, art. 152 ; LTVQ, art. 83.

fourniture taxable, percevoir la taxe payable et la remettre aux autorités fiscales.

Le paragraphe 169(1) LTA ainsi que l'article 199 LTVQ prévoient dans quelle mesure une personne a droit au crédit de la taxe payée dans le cadre de la réalisation d'une fourniture taxable. Ainsi, un crédit de taxe sur les intrants, ou un remboursement de taxe sur les intrants, d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond généralement à la taxe relative à la fourniture acquise pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

La détermination de la proportion dans laquelle un bien est acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre d'une activité commerciale constitue essentiellement une question de faits à être évaluée au cas par cas.

En TVQ, les grandes entreprises peuvent être soumises aux restrictions sur les RTI. Ces règles limitent le droit à un RTI lié à l'acquisition de certains véhicules routiers, de certains carburants, de certaines formes d'énergie, de télécommunication ainsi que de repas, boissons et divertissements⁸⁶. Il n'existe pas de telles restrictions en TPS. Toutefois, depuis l'avènement de la TVH en Ontario, des règles similaires ont été adoptées sous l'appellation « Récupération des crédits de taxe sur les intrants »⁸⁷.

Afin de demander un crédit de taxe sur les intrants ou un remboursement de taxe sur les intrants, l'inscrit doit obtenir les renseignements suffisants pour établir le montant du crédit ou du remboursement, y compris les renseignements visés par règlement⁸⁸.

85. LTA, art. 168 ; LTVQ, art. 82 et s.

86. Voir généralement Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 206.1-4/R1, « Fourniture de gaz naturel » (31 mars 2003) ; Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 206.1-6, « Restriction à l'obtention d'un remboursement de la taxe sur les intrants à l'égard des véhicules routiers de moins de 3 000 kilogrammes » (31 mars 1999) ; Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 206.1-8, « RTI relativement à l'essence utilisée par une grande entreprise » (31 mai 2002) ; Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 206.1-9, « Qualification de petite ou moyenne entreprise ou de grande entreprise » (29 décembre 2005).

87. ARC, Bulletin d'information technique B-104 « Taxe de vente harmonisée – Récupération temporaire des crédits de taxe sur les intrants en Ontario et en Colombie-Britannique » (juin 2010).

88. LTA, par. 169(4) ; LTVQ, art. 201. Voir également *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants (TPS/TVH)*,

Un inscrit doit présenter une déclaration⁸⁹ de taxe en fonction de sa période de déclaration⁹⁰ et de son exercice⁹¹. La personne qui est tenue de produire une déclaration doit y calculer sa taxe nette⁹², soit indiquer son montant de taxe payée et son montant de taxe perçue. Si la personne a perçu plus de taxe qu'elle n'en a payée, elle devra remettre ce trop-perçu aux autorités fiscales. Si elle a payé plus de taxe qu'elle n'en a perçue, elle en recevra le remboursement.

Dans certains cas, une personne peut demander un remboursement de la taxe payée. Ce type de remboursement est distinct d'un crédit de taxe sur les intrants et d'un remboursement de la taxe sur les intrants. Notons parmi ces remboursements :

- le remboursement à certains organismes du secteur public⁹³ ;
- certains remboursements relatifs à un immeuble⁹⁴ ;
- un remboursement pour taxe payée par erreur⁹⁵.

Ces remboursements étant limitatifs, il est nécessaire de se qualifier en vertu des articles pertinents afin d'obtenir le remboursement.

CONCLUSION

Les taxes à la consommation applicables au Canada et au Québec ont connu de nombreux changements au cours des dernières décennies. Ces changements visaient à ce que l'économie soit le moins possible affectée par le fardeau fiscal. L'adoption par le Canada et par le Québec d'un régime de taxe sur la valeur ajoutée visait à ce que le fardeau fiscal affecte le moins possible l'économie. Depuis ces 20 dernières années, la TPS s'est révélée être une taxe fiable au niveau des recettes et relativement populaire au niveau de l'administration, comme en témoigne l'adoption de la TVH par plusieurs provinces canadiennes et de la TVQ par la province du Québec.

DORS/91-45 [C.P. 1990-2755], 18 décembre 1990, tel que modifié par C.P. 1994-843 [DORS/94-368], 26 mai 1994 ; C.P. 2000-633 [DORS/2000-180], 4 mai 2000.

89. LTA, art. 238 et s. ; LTVQ, art. 468 et s.

90. LTA, art. 245 et s. ; LTVQ, art. 459 et s.

91. LTA, art. 243 et s. ; LTVQ, art. 458.1 et s.

92. LTA, art. 225 et s. ; LTVQ, art. 428 et s.

93. LTA, art. 259 et s. ; LTVQ, art. 383 et s.

94. LTA, art. 254 et s. ; LTVQ, art. 360.5 et s.

95. LTA, art. 261 ; LTVQ, art. 400.

Cette taxe repose sur un système de paiement et de remboursement qui vise à ce que l'acquéreur final d'un bien ou d'un service en soit le payeur ultime. Pour ce faire, la qualification des transactions effectuées revêt une importance capitale, tant pour la détermination de l'assujettissement à la taxe que pour la détermination du lieu de fourniture de celles-ci.

À titre de conseiller juridique du gouvernement, le juriste de l'État est appelé à étudier attentivement les contrats qui intéressent l'autorité publique. À ce titre, il est primordial de vérifier l'application de la TPS/TVH ainsi que de la TVQ aux obligations gouvernementales, d'autant plus que le gouvernement du Québec s'est engagé à payer la taxe sur ses achats et à percevoir la taxe sur les fournitures qu'il effectue.

L'étude attentive et systématique de l'application des taxes à la consommation par le juriste constitue maintenant une tâche pour laquelle le juriste de l'État devra développer certains réflexes fondamentaux.

BIBLIOGRAPHIE

LÉGISLATION ET RÉGLEMENTATION

Lois du Canada

Loi constitutionnelle de 1867 (R.-U.), 30 & 31 Vict., ch. 3.

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e supp.).

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15.

Lois du Québec

Code civil du Québec, L.Q. 1991, c. 64.

Loi concernant l'impôt sur la vente en détail, L.R.Q., c. I-1.

Loi sur les impôts, L.R.Q., c. C-I-3.

Loi sur la taxe de vente du Québec, L.R.Q., c. T-0.1.

Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives, L.Q. 1995, c. 63.

Règlements du Canada

Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée, DORS/2010-117.

Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants (TPS/TVH), CORS/91-45 [C.P. 1990-2755], 18 décembre 1990, tel que modifié par C.P. 1994-843 [DORS/94-368], 26 mai 1994 ; C.P. 2000-633 [DORS/2000-180], 4 mai 2000.

JURISPRUDENCE

Jurisprudence canadienne

Borrowers' Action Society v. Canada, [1996] G.S.T.C. 61 (T.C.C.).

Locator of Missing Heirs Inc. v. Canada, [1997] 2 C.T.C. 346 (FCA).

Minister of National Revenue v. Taylor, [1956] C.T.C. 189 (Ex.C.C.).

Moldowan c. La Reine, [1978] 1 R.C.S. 480.

Partridge c. Canada, [2001] 4 C.T.C. 2628 (C.C.I.), conf. par 2003 C.A.F. 91.

Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services, [1992] 2 R.C.S. 445.

Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec, [1994] 2 R.C.S. 715.

DOCTRINE

Conférences

DESROSIERS, Chantale *et al.*, « Taxes indirectes – Changements en rafale », dans *Colloque sur la fiscalité des grandes entreprises*, Montréal, Fondation canadienne de fiscalité, 24 octobre 2012.

ROPER, Janice, « British Columbia's March Back to GST/PST », dans *Commodity Tax Symposium*, Ottawa, Canadian Institute of Chartered Accountants.

Monographies

GODBOUT, Luc et Matthieu ARSENAULT, *Le dosage des impôts au sein de la structure fiscale québécoise : Le déplacement de la taxation des revenus vers la consommation*, Centre interuniversitaire de recherche en analyse des organisations, mars 2005.

KEEY, Ryan, *Practitioner's Guide To Retail Sales Tax And The Harmonized Sales Tax*, Toronto, Carswell, 2010.

LORD, Guy *et al.*, *Les principes de l'imposition au Canada*, Montréal, Wilson & Lafleur, 2002.

MILLS, John Stuart, *Principles of Political Economy, with Some of their Applications to Social Philosophy*, New York, Appleton, 1877.

DOCUMENTS GOUVERNEMENTAUX

Budgets fédéraux

Canada, ministère des Finances, Budget 1987, *Le discours du budget* (18 février 1987).

Canada, ministère des Finances, Budget 1989, *La taxe sur les produits et services* (27 avril 1989).

Canada, ministère des Finances, Budget 1989, *Le discours du budget* (27 avril 1989).

Canada, ministère des Finances, Budget 2009, *Le plan d'action économique du Canada* (27 janvier 2009).

Bulletin d'information québécois

Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2012-4, « Modifications au régime de taxation québécois donnant suite aux engagements d'harmonisation au régime de taxation fédéral applicable en 2013 » (31 mai 2012).

Bulletins d'interprétation québécois

Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 124-2/R1, « Service de transport scolaire rendu à des commissions scolaires ou à des établissements d'enseignement privés » (29 décembre 2011).

Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 138.1-1/R1, « Fourniture de biens et de services funéraires par un organisme de bienfaisance » (29 décembre 2011).

Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 176-4/R2, « Fourniture d'appareils orthodontiques, de dents artificielles et de services de santé » (29 juin 2007).

Revenu Québec, Bulletin d'interprétation TVQ. 138-1/R1, « Services professionnels d'aide juridique » (30 décembre 2008).

Guides québécois

Revenu Québec, Guide IN-142, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} janvier 1992 » (novembre 1991).

Revenu Québec, Guide IN-166, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} juillet 1992 » (mai 1992).

Revenu Québec, Guide IN-206, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} juillet 1992 : Questions/Réponses » (juin 1992).

Revenu Québec, Guide IN-206.1, « La taxe de vente du Québec au 1^{er} juillet 1992 : Questions/Réponses Volume 2 » (septembre 1992).

Revenu Québec, Guide IN-228, « La TVQ et la TPS/TVH pour les organismes de bienfaisance ».

Revenu Québec, Guide IN-229, « La TVQ et la TPS/TVH pour les organismes sans but lucratif ».

Autres

ARC, Bulletin d'information technique B-103 « Appel aux commentaires du public – Version préliminaire du bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-103, Taxe de vente harmonisée – Règles sur le lieu de fourniture pour déterminer si une fourniture est effectuée dans une province » (5 juillet 2012).

ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 3.1 « Assujettissement à la taxe » (1^{er} septembre 2000).

ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 5.3 « Services d'aide juridique » (mai 1995).

ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH, chapitre 17 « Institutions financières ».

Canada, Department of Finances, News release 91-023, « Wilson Announces Sales Tax Reform Agreement With Saskatchewan » (20 février 1991).

Canada, Department of Finances, News release 90-109, « Wilson Announces Sales Tax Reform Agreement With Quebec » (30 août 1990).

Canada, Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, t. 5, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966.

Canada, Commission royale d'enquête des relations entre le Dominion et les provinces, *Rapport de la Commission royale des relations entre le dominion et les provinces*, v. 2, Ottawa, Imprimeur du Roi, 1940.

Canada, ministère des Finances, *Rapport du Comité d'examen de la taxe fédérale de vente*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1983.

Canada, ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Livre blanc*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1987.

- Canada, ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Perspectives économiques et financières*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1987.
- Canada, ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Réforme de la taxe de vente*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1987.
- Canada, ministère des Finances, *Taxe sur les produits et services*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1989.
- Canada, ministère des Finances, *Taxe sur les produits et services : Vue d'ensemble*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1989.
- Canada, ministère des Finances, *Taxe sur les produits et services : Document technique*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1989.
- Canada, Secrétariat du Conseil du trésor du Canada, Directive, « Directive sur l'application de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée » (1^{er} juillet 2010).
- Canada, Secrétariat du Conseil du trésor du Canada, Lignes directrices, « Lignes directrices d'application de la taxe sur les produits et services et de la taxe de vente harmonisée » (1^{er} juillet 2010).
- Saskatchewan, Department of Finances, News release, « Finances Minister says no to harmonized sales tax » (26 mars 2010).
- Ontario, ministère des Finances, Budget 2009, *Documents budgétaires* (26 mars 2009).
- Colombie-Britannique, Ministry of Finances, News release, « Harmonized Sales Tax To Boost Investment, Job Creation » (23 juillet 2009).
- Île-du-Prince-Édouard, ministère des Finances, Énergie et Affaires Municipales, Communiqué, « Le ministre signe une entente-cadre portant sur la taxe de vente harmonisée (TVH) » (30 mai 2012).
- Québec, Assemblée nationale, *Résolution de l'Assemblée nationale* (1^{er} avril 2009).
- Protocole d'entente concernant l'harmonisation des taxes de vente en vue de la conclusion d'une entente intégrée globale de coordination fiscale entre le Canada et le Québec*, 29 septembre 2011.
- Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec*, 28 mars 2012.