

Rétablir l'équité fiscale

Enjeux du commerce électronique et de la fiscalité au Québec

Un partenariat entre

Président
Raymond Bachand

Directrice
Mia Homsy

Directeur de la recherche
Robert Gagné

Directeur associé
Jean-Guy Côté

Rétablir l'équité fiscale : enjeux du commerce électronique et de la fiscalité au Québec

Jean-Guy Côté, Jacques Nantel, Leslie-Anne Wood

À propos de l'Institut du Québec

Issu d'un partenariat entre le Conference Board du Canada et HEC Montréal, l'Institut du Québec axe ses recherches et ses études sur les enjeux socioéconomiques auxquels le Québec fait face. Il vise à fournir aux autorités publiques et au secteur privé les outils nécessaires pour prendre des décisions éclairées, et ainsi contribuer à bâtir une société plus dynamique, compétitive et prospère.



Institut du Québec
3000, chemin de la Côte-Sainte-Catherine
Montréal (Québec) H3T 2A7
institutduquebec.ca
[@InstitutduQC](https://twitter.com/InstitutduQC)

Un partenariat entre



HEC MONTRÉAL

Pour citer ce rapport : Côté, Jean-Guy, Jacques Nantel, et Leslie-Anne Wood. *Rétablir l'équité fiscale : enjeux du commerce électronique et de la fiscalité au Québec*, Montréal, Institut du Québec, 2017.

© Institut du Québec, un partenariat entre Le Conference Board du Canada et HEC Montréal, 2017
Publié au Canada | Tous droits réservés | Entente n° 40063028 | *Constituée en société sous le nom d'AERIC Inc.

Ce document est disponible sur demande dans un format accessible aux personnes ayant une déficience visuelle. Agent d'accessibilité, Le Conference Board du Canada. Tél. : 613-526-3280 ou 1-866-711-2262. Courriel : accessibility@conferenceboard.ca

MD Le Conference Board du Canada et le logo de la torche sont des marques déposées du Conference Board, Inc. Nos prévisions et travaux de recherche reposent souvent sur de nombreuses hypothèses et différentes sources de données. Ils présentent donc des risques et des incertitudes inhérents à ce genre de travail et ne doivent pas être perçus comme des sources de conseils spécifiques en matière de placement, de comptabilité, de droit ou de fiscalité.

Résumé

Les détaillants et les fournisseurs québécois sont encore peu présents sur le marché du commerce en ligne, qui est contrôlé majoritairement par de grands groupes étrangers. La perception des taxes sur les produits et services vendus en ligne soulève donc une problématique particulière puisque les fournisseurs qui n'ont pas de présence physique au Québec ne sont pas obligés de les percevoir.

En fait, le paiement des taxes sur les produits et services achetés en ligne chez un fournisseur sans présence physique dans la province incombe aux consommateurs, mais naturellement, rares sont ceux qui remplissent volontairement cette obligation. Les revenus de l'État issus des taxes à la consommation commencent à se ressentir des pertes fiscales attribuables à ce commerce. Cette situation fait en sorte que les commerçants québécois se trouvent désavantagés par rapport aux commerçants internationaux qui n'ont pas à facturer les taxes et peuvent afficher de meilleurs prix.

Bon nombre de pays se sont basés sur les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour changer leur régime de perception. Ils obligent maintenant les fournisseurs à percevoir les taxes s'ils ont des indices clairs que le consommateur réside au Québec (p. ex. d'après son adresse IP ou son adresse postale). Des gouvernements comme ceux de l'Union européenne (UE), de la Norvège, de l'Australie, de la Nouvelle-Zélande, de l'Afrique du Sud, du Japon ou de l'Inde ont adopté ce type de mesure à des degrés divers.

Compte tenu de l'incidence de ces mesures sur les finances publiques et des pertes énormes qu'entraîne le *statu quo*, le Québec devrait, en collaboration avec son partenaire le Canada, adopter ce type de mesures qui obligent les fournisseurs à percevoir et à verser les taxes

à la consommation sur les produits qu'ils vendent en ligne à des consommateurs québécois lorsqu'ils ont des indices clairs que ceux-ci résident effectivement au Québec. Cette mesure aurait aussi pour effet de niveler les chances entre les entreprises d'ici et celles de l'étranger.

Introduction

En décembre 2015, l'Institut du Québec (IdQ) avait étudié, dans son rapport intitulé *Le commerce en ligne au Québec : passer du retard à la croissance*¹, les conséquences économiques du retard des commerçants québécois en matière de commerce électronique. À l'époque, il avait estimé que les Québécois achetaient pour 6,6 G\$ par année de produits et services en ligne. Sur ces produits et services, seul l'équivalent de 1,7 G\$ venait de sites québécois. Si on augmentait de 2 G\$ par année la valeur de ces achats, ce qui les amènerait au niveau des ventes en ligne des détaillants américains, le PIB y gagnerait 550 M\$ de plus, 8 000 emplois supplémentaires seraient créés et le Trésor public s'enrichirait de 193 M\$.

La question de la perception fiscale sur les ventes électroniques demeure au centre des préoccupations des gouvernements. Depuis 2015, ces ventes, en constante augmentation, plombent les revenus de l'État puisque la perception des taxes ne s'y fait pas systématiquement. Un commerce ou un fournisseur de service québécois qui vend en ligne doit percevoir les taxes de vente. Les commerçants de l'extérieur du Québec ne sont pas tenus de le faire, cette responsabilité revenant à l'acheteur. Or, peu d'acheteurs en ligne sont au courant de cette obligation. Par conséquent, le transfert de produits d'un détaillant

¹ Côté et coll., *Le commerce en ligne au Québec : passer du retard à la croissance*, 2015.

Le fait que les détaillants et fournisseurs de services numériques établis à l'extérieur du Québec n'ont pas l'obligation de percevoir des taxes rend les entreprises québécoises moins compétitives.

physiquement établi au Québec à un détaillant numérique en ligne qui ne perçoit pas les taxes de vente entraîne une perte fiscale nette.

Il n'existe pas de consensus sur l'étendue de cette perte fiscale. Dans son rapport, la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise signale deux chiffres², l'un de 165 M\$ (en 2012) et un autre de 300 M\$ avancé dans une communication de Revenu Québec. Elle nous invite cependant à la prudence en rappelant que le manque de données fait qu'il est impossible de procéder à une estimation en bonne et due forme. Néanmoins, il ne nous semble pas excessif de penser que quelque 200 M\$ puissent être perdus chaque année en taxes sur les ventes en ligne. En effet, ce chiffre n'est pas loin des 165 M\$ proposés pour 2012 (et il serait normal qu'il ait augmenté), ni du chiffre avancé dans notre rapport de 2015 (de 193 M\$), et il reste inférieur au chiffre de 300 M\$ suggéré par Revenu Québec. Étant donné la croissance exponentielle du commerce en ligne, on peut présumer que les pertes vont croître de façon plus rapide que le reste de l'économie.

Dans un contexte où les revenus de l'État subiront le fort contrecoup du vieillissement de la population, il nous paraît indispensable de trouver une solution à ce problème qui réduit la mince marge de manœuvre financière de l'État québécois. De plus, le fait que les détaillants et fournisseurs de services numériques établis à l'extérieur du Québec n'ont pas l'obligation de percevoir des taxes de vente rend les entreprises québécoises moins compétitives sur le plan des prix.

Quelles solutions pouvons-nous donc envisager pour remédier à ce problème? Comme celui-ci n'est pas unique au Québec, on peut se demander quelles solutions ont été adoptées ailleurs dans le monde et comment elles ont été appliquées.

L'Institut du Québec présente ici des études de cas internationales et propose quelques idées qui permettraient aux gouvernements du Québec et du Canada d'adapter leurs lois fiscales afin de percevoir adéquatement les taxes qui leur reviennent sur les ventes électroniques faites sur leur territoire.

2 Commission d'examen sur la fiscalité québécoise, *Rapport final, volume 1*, mars 2015, p. 179.

Contexte général

On entend par commerce en ligne la vente de biens ou de services dont le paiement se fait au moyen d'un site Web ou d'un service basé sur le Web. Si une bonne partie de ces ventes concernent des biens de consommation aussi vendus dans les magasins des détaillants, une partie de plus en plus importante vise des services (p. ex. la publicité) ou des biens totalement numérisés en accès continu (p. ex. la musique et les films).

Les canaux de vente sont multiples, mais deux sortent du lot, soit la vente directe par l'intermédiaire d'une plateforme Web (p. ex. un fichier musical téléchargé sur l'ordinateur de l'acheteur) ou l'abonnement à un service continu (p. ex. l'accès à des fichiers de musique dont l'acheteur ne conserve pas de copie).

Depuis le début du XXI^e siècle, ce type de vente a explosé dans le monde entier. Un grand nombre de détaillants qui n'ont pas su s'adapter sont maintenant en voie de disparition, s'ils n'ont pas déjà mis la clé sous la porte. D'autres sont passés à l'ère numérique, avec plus ou moins de succès. Parallèlement, de nouveaux géants ont émergé : des agrégateurs de détaillants de tailles diverses (Amazon étant le plus connu), des revendeurs par site d'enchères (comme eBay) ou des plateformes de petites annonces (comme Kijiji). En outre, depuis quelques années, des entreprises, comme les sociétés de taxis ou de location de chambre, mettent en commun leurs services et gagnent du terrain sur le marché du commerce électronique.

On peut donc cerner huit modèles de détaillants en ligne :

- Les détaillants traditionnels ayant un site Web transactionnel;
- Des fabricants qui deviennent des détaillants avec un site transactionnel;
- Des entreprises qui vendent leurs services entièrement numériques sur le Web;
- Les agrégateurs de détaillants divers;³
- Les sites d'enchères;
- Les sites de petites annonces ou de revente;

3 Dans le cas des agrégateurs, ils sont parfois eux-mêmes des détaillants en même temps qu'ils hébergent les produits de détaillants plus petits.

Près de 6
Québécois sur
10 font des achats
en ligne.

- Les services de produits en continu (films, musique);
- Les plateformes d'offres de services comme les services de taxi ou de location de chambres.

Ces modèles sont là pour rester. La croissance de la consommation associée à ces modèles le confirme. Pour l'ensemble de ces modèles, la part du marché que représente le Québec est détenue en grande partie par des entreprises dont la présence physique au Québec est très limitée sinon nulle. Certains modèles ressemblent parfois à des marchés oligopolistiques. Cette présence internationale ajoute à la nécessité de trouver rapidement une solution au problème de perception fiscale.

Évolution du commerce électronique au Québec

Au sens strict, le secteur du commerce de détail représente 6 % du PIB et soutient 500 000 emplois. En 2016, Centre facilitant la recherche et l'innovation dans les organisations (CEFRIO) estimait les achats en ligne des Québécois à 8,5 G\$⁴, soit une augmentation de près de 2 G\$ par rapport au chiffre que nous avons utilisé en 2014 dans le rapport *Le commerce en ligne au Québec : passer du retard à la croissance*. Près de Québécois sur 10 font des achats en ligne.

Avec une telle croissance, il est évident que les Québécois adoptent des habitudes de consommation déjà bien implantées dans d'autres économies occidentales. Parallèlement, les détaillants québécois, même s'ils ont fait du progrès, tardent toujours à prendre leur place dans le marché du commerce en ligne.

Le tableau suivant montre la place minoritaire des sites québécois dans les habitudes de consommation en ligne des Québécois.

Nous estimions en 2015 que si les entreprises québécoises avaient été aussi performantes en ligne que les entreprises américaines, le PIB du Québec aurait augmenté de 550 M\$ avec plus de 2 G\$ de ventes ramenées au Québec. Cette hégémonie des détaillants non québécois fait en sorte que la question de la logistique de la taxation se pose de façon plus aiguë.

4 CEFRIO, *Le Commerce électronique au Québec*, 2016.

Tableau 1

Distribution géographique des achats en ligne des Québécois par sous-secteur du commerce de détail

(%)

Sous-secteur	Sites québécois	Sites canadiens	Sites américains	Autres/NSP
Voyages/ transports	26	9	35	21
Livres/revues/ journaux	31	6	54	9
Mode/accessoires	22	11	52	16
Décoration/maison	14	13	62	12
Musique/films/ jeux vidéos	9	3	79	10
Électronique	2	15	71	11

Source : CEFRIQ, indice du commerce électronique 2014-2015 – Synthèse des résultats.

Quatre modèles de (non) taxation possibles

Les détaillants et les fournisseurs de services qui ont une présence physique au Québec sont obligés de percevoir les taxes de vente provinciale (TVQ) et fédérale (TPS). Si un achat est fait par un Québécois sur le territoire du Québec auprès d'un détaillant ou d'un fournisseur de services qui n'a pas de présence physique au Québec, l'obligation de déclarer les montants de taxe à verser revient au consommateur.

Évidemment, cette déclaration repose sur la bonne foi, mais rares sont les consommateurs québécois qui sont au courant de cette obligation et qui s'y plient. Cela dit, certains détaillants, sites ou fournisseurs de services hors Québec perçoivent les taxes, même s'ils n'ont pas l'obligation de le faire, soit par éthique, soit par méconnaissance de leurs obligations ou parce qu'ils peuvent vendre leur produit plus cher sans reverser ensuite la taxe.

Dans le tableau 2, nous reconnaissons quatre (4) types de détaillants selon leur modèle d'affaires et les regroupons selon qu'ils perçoivent ou non les taxes.

Tableau 2

Huit possibilités de classement de détaillants selon qu'ils perçoivent ou non les taxes

Type	Perçoit les taxes	Ne perçoit pas les taxes
Détaillant, agrégateur ou fournisseur de services québécois en ligne	En règle	Ne respecte pas les règles
Détaillant ou fournisseur de services international avec présence physique au Québec	En règle	Ne respecte pas les règles
Détaillant ou fournisseur de services international sans présence physique au Québec	S'il remet les taxes au gouvernement, il fait preuve de responsabilité fiscale, même s'il n'a pas à le faire. S'il ne les remet pas, c'est une mauvaise représentation auprès du consommateur du Québec.	En règle
Agrégateur ou site d'enchères sans présence physique au Québec	S'il remet les taxes au gouvernement, il fait preuve de responsabilité fiscale. S'il ne les remet pas, c'est une mauvaise représentation auprès du consommateur du Québec. S'il perçoit les taxes pour les détaillants du Québec listés sur son site et les remet, il est en règle.	En règle, excepté dans le cas d'un détaillant québécois listé sur son site (dans ce cas-là, il n'est pas en règle)

Source : Institut du Québec.

Il est très difficile d'avoir un portrait précis de la perception ou non des taxes par les détaillants et fournisseurs internationaux. Certaines factures sont explicites, d'autres moins. Parfois, la taxe de vente est agrégée au prix sans mention de celle-ci.

La situation est encore plus complexe pour les agrégateurs, les sites d'enchères ou les plateformes de services : sont-ils des vendeurs (ils le sont parfois) ou de simples présentoirs comme le serait un centre commercial? Par exemple, si Amazon avait une présence physique au Québec, il devrait percevoir les taxes pour les produits qu'il vend directement, mais pas nécessairement les percevoir sur les produits d'entreprises indépendantes qui n'ont pas de présence au Québec, bien qu'Amazon les présente sur son site. Si la gestion de la taxation peut être lourde pour une entreprise en ligne, la vérification de la perception des taxes est encore plus périlleuse pour le législateur⁵. L'ajout des

5 Nous avons volontairement écarté les ventes interentreprises (le B2B) qui sont encore plus complexes. Ces ventes sont parfois soumises à des règles internes qui font que certaines entreprises entrent dans la chaîne de valeur d'autres entreprises. Le portrait devient alors encore plus confus.

transactions B2B ferait probablement grimper les chiffres des pertes fiscales de façon importante.

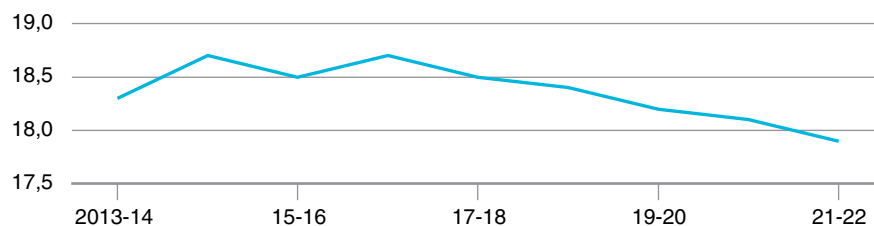
Contexte québécois

Le Québec perçoit 19,7 G\$ par année en taxes à la consommation, dont 16,2 G\$ vient de la taxe de vente du Québec (TVQ). Bon an mal an, environ 18 % des revenus totaux de la province viennent directement des consommateurs. Cette proportion a baissé au cours des années et comme le montre le graphique 1, le gouvernement prévoit que cette baisse va s'accroître. Elle passera sous la barre des 18 % en 2021-2022 alors que la proportion des revenus provenant de la taxe à la consommation dépassait 21,5 % des revenus en 2009-2010.

Graphique 1

Proportion des revenus du gouvernement provenant des taxes à la consommation

(%)



Source : Ministère des Finances du Québec.

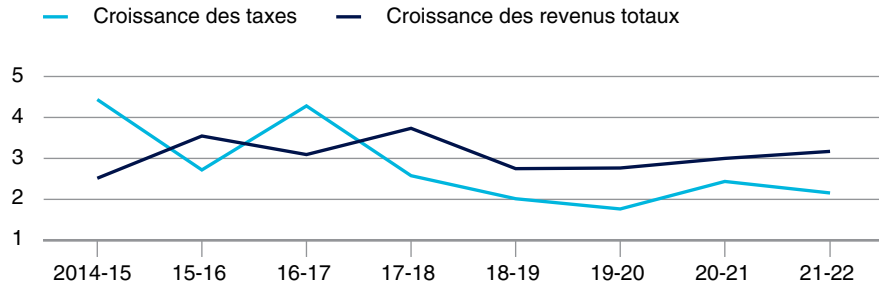
Si la croissance des revenus issus de la taxe à la consommation a souvent été plus élevée que la croissance générale des revenus de l'État, ce ne sera plus nécessairement le cas pour les prochaines années, selon le ministère des Finances du Québec (voir graphique 2).

La tendance signale une érosion de l'assiette fiscale en partie due au transfert d'achats en ligne auprès de détaillants ou de fournisseurs qui n'ont pas de présence physique au Québec et qui ne taxent pas leurs produits.

Graphique 2

Croissance annuelle des revenus, taxes sur les revenus totaux, du gouvernement

(%)



Source : Ministère des Finances du Québec.

Contexte légal

La *Loi sur la taxe de vente*⁶, qui régit l'application de la taxe de vente du Québec (communément appelée la « TVQ »), à l'instar de son homologue fédérale la *Loi sur la taxe d'accise*⁷, ne prévoit aucun régime spécifique au commerce en ligne. Les règles générales applicables à toutes les formes de commerce s'appliquent donc aussi au commerce en ligne. En revanche, divers formulaires et politiques des gouvernements fédéral et québécois expliquent les modalités d'application de ces règles dans le contexte électronique.

Pour le commerce en ligne, la taxe est perçue soit par le fournisseur, qui agit alors comme mandataire du gouvernement⁸ (comme pour les transactions locales), soit par l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) (lorsqu'il s'agit de biens arrivant au Québec de l'extérieur), soit directement auprès du consommateur lorsque le service ou le produit est taxable, mais que la taxe n'est perçue ni par le fournisseur ni par l'ASFC.

6 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1.

7 Gouvernement du Canada, *Loi sur la taxe d'accise* (1985), ch. E-15.

8 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 422.

Quels sont les fournisseurs qui doivent devenir mandataires et percevoir la taxe, surtout quand ils sont étrangers? Dans quelles circonstances la loi exige-t-elle l'inscription du fournisseur étranger au fichier de la TVQ aux fins de la gestion de la perception de la taxe⁹?

Inscription et perception de la taxe par le fournisseur étranger

De façon générale, tout fournisseur — à l'exception des petits fournisseurs ou des fournisseurs qui ne résident pas au Québec et n'y exploitent pas d'entreprise — est tenu de s'inscrire au fichier de la TVQ¹⁰. Analysons ces exceptions.

Le petit fournisseur

Sommairement, le petit fournisseur est celui dont les fournitures taxables annuelles totales à l'échelle mondiale n'excèdent pas 30 000 \$¹¹. Cette exclusion s'applique indépendamment de l'endroit où se trouve le fournisseur¹².

Le fournisseur ne résidant pas au Québec et n'y exploitant pas d'entreprise

Pour les fournisseurs résidant à l'étranger, cette exclusion renvoie à la question de savoir s'ils *exploitent une entreprise au Québec*. Cette expression n'est pas définie par la loi québécoise ni par la loi fédérale qui contient le même critère, mais les gouvernements fédéral et québécois l'interprètent de la même manière¹³.

9 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 407 et suivants.

10 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 407.

11 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 294, et une interprétation du sens de cette disposition : Revenu Québec, *Particularités concernant le petit fournisseur*, (consulté en mai 2017), www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/taxes/tpstvtvq/reglesdebase/particularitespetitfournisseur.aspx.

12 Comme le précisent *La TPS/TVH et le commerce électronique* de l'Agence du revenu du Canada, www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gm/b-090/, p. 30, et le *Guide RC4027; Renseignements sur la TPS/TVH pour les non-résidents qui font affaire au Canada* de l'Agence du revenu du Canada.

13 *Inscription aux fichiers de Revenu Québec*, Guide en ligne préparé en collaboration avec l'Agence du revenu du Canada en 2014, [www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/in/in-202\(2014-03\).pdf](http://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/in/in-202(2014-03).pdf). Des lettres d'interprétation de Revenu Québec (15 février 2016, *Interprétation relative à la TVQ, Inscription d'une société non-résidente*, N/Réf. 15-027608-001, et 2 mars 2016, *Interprétation relative à la TVQ, Inscription au fichier de la TVQ*, N/Réf. 15026477001) renvoient à l'énoncé de politique de l'administration fédérale sur cette question.

Pour être considérée comme exploitant une entreprise au Canada, une personne non résidente doit avoir une présence importante au Canada.

La réponse à la question de savoir si un fournisseur exploite une entreprise au Québec dépend de plusieurs facteurs qui doivent s'apprécier au cas par cas¹⁴. Dans un document de l'administration fédérale consultable en ligne, *La TPS/TVH et le commerce électronique*¹⁵, la notion d'exploitation d'entreprise est traitée dans le contexte particulier du commerce électronique. Il y est indiqué que:

[e]n règle générale, pour être considérée comme exploitant une entreprise au Canada, une personne non résidente doit avoir une présence importante au Canada. Les transactions isolées qui ont lieu au Canada dans le cours d'une entreprise qu'exploite un non-résident à l'étranger ne feraient pas en sorte que cette personne soit considérée comme exploitant une entreprise au Canada¹⁶.

Il y est également mentionné que certains facteurs:

qui visent les entreprises s'adonnant à des opérations commerciales plus classiques, pourraient ne pas s'appliquer aux entreprises qui s'adonnent au commerce électronique (c.-à-d. qui effectuent des fournitures livrées par voie électronique dans Internet). Il en serait ainsi pour les facteurs qui se rapportent à une présence physique au Canada, comme l'endroit où les produits sont fabriqués. En outre, il peut être nécessaire d'interpréter certains facteurs afin de tenir compte de la nature particulière du commerce électronique¹⁷.

En ce qui a trait à l'exclusion du petit fournisseur dans le contexte du commerce en ligne, les autorités d'ici n'ont guère la possibilité de vérifier si l'invocation de cette exclusion est fondée. Elle peut donc être une cause de décharges illégitimes à l'inscription obligatoire. L'exclusion suppose également que le fournisseur étranger doit évaluer de bonne

14 P-051R2 *Exploitation d'une entreprise au Canada*, Énoncé de politique sur la TPS/TVH, 29 avril 2005; *La TPS/TVH et le commerce électronique*, Bulletin d'information technique de l'Agence des douanes et du revenu du Canada, juillet 2002; *Renseignements sur la TPS/TVH pour les non-résidents qui font affaire au Canada*, Agence du revenu du Canada, RC4027(F) rév. 16; *Value-Added Taxation*, p. 43.

15 Par ce qui était alors l'Agence des douanes et du revenu du Canada, juillet 2002.

16 Agence du revenu du Canada, *La TPS/TVH et le commerce électronique*, p. 31.

17 Agence du revenu du Canada, *La TPS/TVH et le commerce électronique*, p. 31-32.

foi la quantité de ses fournitures taxables au sens des lois d'ici¹⁸, ce qui nécessite vraisemblablement le recours à une expertise locale. La combinaison de ces deux facteurs — soit la vérification peu plausible par les autorités et le caractère onéreux du respect de l'obligation — ne sont pas des facteurs qui encouragent l'inscription et la perception de la taxe.

Le critère de l'exploitation d'une entreprise au Québec, quant à lui, n'est pas facile à appliquer, en ce sens qu'il renvoie à une analyse complexe où plusieurs facteurs doivent être considérés, facteurs dont la modulation est incertaine, comme l'indique le gouvernement¹⁹. La présence de ce critère semble également peu adaptée au monde numérique, où l'emplacement du fournisseur n'est pas un gage de l'endroit où se fait la consommation, comme il peut l'être dans d'autres contextes. Or, la taxe à la consommation doit être prélevée pour l'administration où se fait la consommation.

Remise directe de la taxe par le consommateur

L'obligation du consommateur de remettre la TVQ au gouvernement existe indépendamment du fait que le fournisseur l'ait perçue ou non. Ainsi, lors d'une vente taxable, si la taxe n'a pas été prélevée par le fournisseur, le consommateur a l'obligation de la remettre directement à l'État. Comme nous l'avons soulevé plus tôt, cette obligation n'est que très rarement observée, bien qu'elle se présente fréquemment dans le contexte du commerce électronique étant donné le faible nombre de fournisseurs étrangers inscrits.

Certaines fournitures taxables faisant l'objet du commerce électronique, comme les services et les biens intangibles²⁰, présentent un défi particulier en matière de taxe à la consommation parce qu'elles

18 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 294.

19 Ce problème de détermination ressort aussi de lettres d'interprétation récentes de Revenu Québec sur cette question : 15 février 2016, *Interprétation relative à la TVQ, Inscription d'une société non-résidente*, N/Réf. 15-027608-001, et 2 mars 2016, *Interprétation relative à la TVQ, Inscription au fichier de la TVQ*, N/Réf. 15-026477-001).

20 Il s'agit principalement de droits sur un autre bien (p. ex. une valeur mobilière, un droit à un bail, une marque de commerce). *La Loi sur la taxe de vente du Québec* utilise plutôt la notion de « bien incorporel », qu'elle ne définit pas, mais qui renvoie au même concept.

Seuls les produits ou services achetés au Québec sont taxables au Québec.

ne peuvent pas être contrôlées aux douanes²¹. C'est donc de ces fournitures qu'il sera principalement question. Tel qu'indiqué plus tôt, le fait que le fournisseur ne taxe pas la vente ne libère pas le consommateur de son obligation de payer la taxe²². Revenu Québec met des formulaires et des déclarations en ligne à cette fin²³.

Afin de déterminer si la TVQ doit être payée, le consommateur doit d'abord être en mesure d'établir si la vente est effectivement taxable. L'administration fédérale a préparé un bulletin d'information technique sur le sujet²⁴, qui explique la position actuelle de l'Agence du revenu du Canada. Ce bulletin est également utilisé par Revenu Québec dans le contexte de la TVQ²⁵.

Seuls les produits ou services achetés au Québec sont taxables au Québec²⁶. Pour faire cette distinction, le consommateur québécois doit d'abord déterminer pour chaque achat s'il met en cause un « service » ou un « bien meuble incorporel ». Il lui faut prendre en considération un certain « nombre de facteurs²⁷ » et tenir « compte de la nature de l'entente conclue entre le fournisseur et le client et [de] la question à savoir si la substance de l'entente vise le travail (ou le travail et l'équipement) ou des biens (y compris le transfert de droits sur un bien ou pour l'utilisation d'un bien)²⁸ ».

21 Les taxes à la consommation sur les biens tangibles sont perçues par l'Agence des services frontaliers du Canada (Biens apportés au Québec), 11 août 2016, www.revenuquebec.ca/fr/salle-de-presse/nouvelles-fiscales/2016/2016-08-11.aspx. Cela découle d'une entente avec l'Agence des services frontaliers du Canada. Voir à cet égard : Agence des services frontaliers du Canada, *Système de traitement du courrier international de l'Agence des services frontaliers du Canada*, Mémorandum D5-1-1, www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d5/d5-1-1-fra.html, et *Programmes de perception des taxes provinciales sur les importations non commerciales*, Mémorandum D2-3-6, www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d2/d2-3-6-fra.html.

22 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 18 et 472.

23 Voir www.revenuquebec.ca/fr/sepf/formulaires/fp/fp-505.aspx (consulté en mai 2017).

24 Agence du revenu du Canada, *La TPS/TVH et le commerce électronique*.

25 Voir par exemple les bulletins d'interprétation suivants de Revenu Québec : Direction principale des lois sur les taxes et l'administration fiscale et des affaires autochtones, *Interprétation relative à la TPS/TVH, Interprétation relative à la TVQ, Commerce électronique*, 2012; et Direction principale des lois sur les taxes et l'administration fiscale et des affaires autochtones, *Interprétation relative à la TPS/TVH, Interprétation relative à la TVQ, Commerce électronique*, Abonnement à un site de jeu en ligne, 2012.

26 Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 18 et 16.

27 Agence du revenu du Canada, *La TPS/TVH et le commerce électronique*. P.4

28 *Ibid.*

Des facteurs précis sont proposés pour déterminer généralement qu'une vente électronique constitue une vente d'un bien meuble incorporel ou d'un service, auxquels s'ajoutent de nombreux exemples d'applications de ces facteurs²⁹. Une fois cette détermination faite, il faut analyser le lieu de la vente — analyse qui, elle aussi, est d'une certaine complexité et présuppose que le consommateur est au courant de faits auxquels il n'a pas nécessairement accès (comme l'emplacement du fournisseur)³⁰.

La question de savoir si la vente est taxable au Québec est donc aussi complexe et onéreuse pour le consommateur : l'analyse doit en principe être effectuée par le consommateur pour chaque achat. Ces observations contribuent peut-être au faible taux de participation des acheteurs à la déclaration volontaire. Ainsi, le régime fiscal actuel fait en sorte qu'il est difficile de définir ce qui doit être taxé ou non. Dans le cas où le bien ou service serait taxable, le fournisseur n'a pas nécessairement d'incitatif pour percevoir la taxe et le consommateur se retrouve à devoir faire lui-même une analyse avec des données qu'il n'a pas nécessairement.

De minimis

Actuellement, les ventes en deçà de 20 \$ ne sont pas taxées au Canada et au Québec lorsque la vente traverse la frontière. Il existe une pression publique pour augmenter ce plancher. Pour les partisans de cette augmentation, il n'est pas rentable pour le gouvernement de percevoir la taxe pour des montants en deçà d'une centaine de dollars. Le gouvernement américain a déjà fait part de son intention de demander l'augmentation du montant de *de minimis* canadien dans le cadre des négociations entourant l'ALÉNA.

Cependant, compte tenu de la difficulté de percevoir les taxes sur l'ensemble des produits taxables au-delà de 20 \$, il est difficile de concevoir une augmentation du montant *de minimis* qui serait équitable pour les fournisseurs canadiens.

Rappelons toutefois que le *de minimis* américain se situe à 800 \$ US.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Par exemple, « la fourniture d'un bien meuble incorporel pourrait être considérée comme effectuée au Canada même si le bien n'y est pas utilisé réellement » (*Ibid.* p. 18). Dans le cas d'un service, le consommateur doit être en mesure de savoir se trouve le fournisseur lorsqu'il rend le service, ce qui n'est pas nécessairement connu dans le contexte du commerce électronique. Gouvernement du Québec, *Loi sur la taxe de vente du Québec*, ch. T-0.1, art. 16 à 24.3.

La solution québécoise devra en toute vraisemblance être conçue en collaboration avec le gouvernement fédéral.

De toute évidence, dans l'état actuel des choses, les règles de perception fiscale sont inapplicables au commerce électronique. Les obstacles qui se posent à la perception ne sont d'ailleurs pas propres au Québec ou au Canada, mais d'autres pays ont déjà mis en place des solutions, comme l'explique la section suivante.

Exemples de l'étranger

Les difficultés soulevées jusqu'à présent ne sont pas uniques au Québec ou au Canada, et c'est pourquoi il est utile d'examiner les solutions mises au point ailleurs. Aussi, comme les règles dont il est question peuvent avoir une incidence sur l'investissement et le commerce transfrontaliers, l'examen des régimes fiscaux d'autres pays apporte un éclairage utile sous l'angle de la compétitivité du Québec à l'international³¹.

Notons par ailleurs qu'étant donné la nature du commerce international — qui, dans un contexte québécois, implique nécessairement le Canada — et l'*Entente intégrée globale de coordination fiscale*³² conclue entre les gouvernements du Québec et du Canada, la solution québécoise aux problèmes dont il est question devra en toute vraisemblance être conçue en collaboration avec le gouvernement fédéral, ce qui n'empêche pas le gouvernement du Québec d'adopter certaines mesures.

Organisation de coopération et de développement économiques

L'OCDE³³ a publié en 2015 le document *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, où elle formule des recommandations relatives à la problématique de la perception de la taxe à la consommation dans le cadre du commerce électronique³⁴. Les principes

31 Arnold, Brian J., *Reforming Canada's International Tax System Toward Coherence and Simplicity*, Fondation canadienne de fiscalité, 2009, p. 17.

32 Ministère des Finances du Québec, *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec*, Québec, 2012.

33 Organisation de coopération et de développement économiques, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, OCDE, 2017 (consulté en mai 2017), <https://www.oecd.org/fr/ctp/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps-9789264272958-fr.htm>.

34 Les recommandations portent principalement sur les services et les biens incorporels, car ce sont ceux dont la taxation est identifiée comme étant la plus difficile en raison de leur nature intangible. *Ibid.*, par. 3.3.

directeurs « s'inspirent du dialogue international entre les membres de l'OCDE, les pays partenaires et d'autres parties prenantes provenant notamment des milieux universitaires et des institutions privées³⁵ ». Ils sont le fruit de près de 20 ans de travaux pour proposer des normes internationales relatives aux taxes à la consommation (particulièrement en ce qui concerne les services et les biens intangibles) en commerce international.

Ces principes directeurs partent de l'idée fondamentale que le prélèvement de la taxe à la consommation devrait être à la charge du fournisseur, peu importe l'endroit à partir duquel il exploite son entreprise. Pour l'OCDE, cela tient d'une part au fait que la taxe à la consommation devrait être perçue par le pays où la consommation a lieu et, d'autre part, au fait qu'il est préférable que le fournisseur — et non le consommateur — prélève cette taxe, étant donné l'inefficacité démontrée des systèmes d'« autodéclaration » par le consommateur³⁶.

Afin de mettre ces préceptes en œuvre — et encourager les fournisseurs à collaborer suivant un processus efficace — des recommandations spécifiques sont proposées, dont certaines des plus significatives sont passées en revue ici :

- La juridiction ayant droit à la taxe devrait être la juridiction de résidence habituelle du consommateur³⁷. Le critère de résidence habituelle n'est qu'un critère présomptif du lieu de consommation — critère nécessaire à ce que le processus ne soit pas disproportionnellement onéreux pour le fournisseur étranger³⁸. Pour ce faire, il est recommandé de « mettre des indications claires et réalistes à la disposition des entreprises sur les éléments qui sont requis pour déterminer le lieu de résidence habituelle de leurs clients³⁹ », par exemple l'adresse fournie par le consommateur, la juridiction de son compte bancaire, l'information liée à la carte de crédit employée et l'adresse IP utilisée⁴⁰.

35 *Ibid.*, p. 9.

36 *Ibid.*, par. 317.

37 *Ibid.*, par. 3.121.

38 *Ibid.*, par. 3.110.

39 *Ibid.*, par. 3.125.

40 *Ibid.*, par. 3.126-3.127.

Les formalités
à compléter par
les fournisseurs
étrangers doivent
être simplifiées.

- Les formalités à compléter auprès de la juridiction de consommation par les fournisseurs étrangers devraient être simplifiées et distinctes du processus généralement applicable⁴¹. Par exemple, elles devraient :
 - permettre l’inscription en ligne et limiter la complexité et l’étendue des informations demandées⁴²;
 - permettre au fournisseur de produire une déclaration simplifiée⁴³;
 - supprimer l’exigence de facturation ou accepter la documentation commerciale émise habituellement (p. ex. les reçus électroniques)⁴⁴;
 - mettre en ligne toutes les informations nécessaires pour s’identifier et se conformer aux règles applicables, de préférence dans les langues des principaux partenaires commerciaux⁴⁵.

Australie

La taxe à la consommation n’est apparue en Australie qu’en 2000. Le gouvernement australien a tout récemment procédé à une réforme pour répondre à l’importance croissante de la consommation transfrontalière de fournitures intangibles et reconnaître le fait que le régime initial n’était pas adapté à ce type de commerce, encore rare au début du siècle⁴⁶.

Les nouvelles mesures — visant à percevoir la taxe à la consommation sur ces transactions, et ainsi réduire les pertes fiscales de l’État et l’iniquité pour les fournisseurs locaux — entreront en vigueur le 1^{er} juillet 2017⁴⁷. À compter de cette date, les fournisseurs étrangers dont les fournitures annuelles auprès de consommateurs australiens

41 *Ibid.*, par. 3.128-3.154.

42 Par exemple, en s’en tenant à ce qui suit : nom de l’entreprise; nom de la personne-ressource chargée de traiter avec les administrations fiscales; adresse postale ou adresse enregistrée de l’entreprise et de la personne-ressource; numéro de téléphone de la personne-ressource; adresse courriel de la personne-ressource; URL des sites Internet que le fournisseur non-résident utilise pour son activité dans le pays d’imposition; numéro d’identification fiscal national, si un tel numéro est attribué au fournisseur dans son propre pays aux fins de son activité. *Ibid.*, par. 3128.

43 Les mentions obligatoires pourraient se limiter par exemple à ceci : numéro d’identification du fournisseur; périodicité de la déclaration; monnaie et, le cas échéant, taux de change utilisés; montant imposable au taux normal; le cas échéant, montant(s) imposable(s) au(x) taux réduit(s); montant total de la taxe à payer. *Ibid.* par. 3.141.

44 Il est aussi recommandé de limiter les informations exigées sur les factures à ce qui est nécessaire pour administrer la taxe et d’envisager la possibilité d’autoriser l’émission de factures dans une autre langue. *Ibid.* par. 3.145-3.146.

45 *Ibid.*, par. 3.147.

46 Parliament of the Commonwealth of Australia, *Tax and superannuation laws amendment (2016 measures no. 1)*, Canberra, Parliament of the Commonwealth of Australia, 2016.

47 *Ibid.*

sont supérieures à l'équivalent d'environ 75 000 \$ devront percevoir la taxe sur leurs fournitures de produits et services électroniques effectués auprès de consommateurs australiens⁴⁸. Un processus simplifié d'inscription électronique est prévu et les informations demandées sont minimales. En outre, les fournisseurs ne sont pas tenus de fournir un reçu de taxe à leurs clients. Le principe de « croyance raisonnable » s'applique aux fournisseurs en ce qui concerne la question de savoir si le client est un consommateur australien⁴⁹. On estime que ces nouvelles règles produiront des gains de 350 M\$ AUS d'ici 2019⁵⁰.

Nouvelle-Zélande

En 2015, les pertes associées aux problèmes de perception de la taxe à la consommation sur les fournitures étrangères consommées au pays étaient évaluées à 180 M\$ NZD⁵¹. Pour répondre à ce problème et corriger le désavantage concurrentiel dans lequel se trouvent les fournisseurs locaux⁵², de nouvelles règles ont récemment été adoptées. Ainsi, depuis le 1^{er} octobre 2016, les fournisseurs étrangers dont les ventes annuelles néo-zélandaises sont supérieures à l'équivalent d'environ 57 000 \$⁵³ doivent percevoir la taxe sur les produits et services qu'ils offrent à distance aux consommateurs néo-zélandais⁵⁴. Afin de déterminer la résidence du consommateur, le fournisseur est autorisé à se fier à deux éléments de preuve non contredits (tels que l'adresse de facturation du consommateur, l'adresse IP utilisée et l'adresse du compte

48 L'étendue des produits et des services visés par le changement est large. *Ibid.*

49 Parliament of the Commonwealth of Australia, par. 1.53-1.74 du Explanatory Memo : http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/search/display/display.w3p;query=Id%3A%22legislation%2Fems%2Fr5613_ems_80fe4701-d459-4971-9100-126d942757f1%22

50 *Ibid.*

51 Ministry of Finance of New Zealand, *GST: Cross-border services, intangibles and goods*, Wellington, 2015 (consulté en mai 2017), p. 5, <http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2015-dd-gst-cross-border.pdf>.

52 *Ibid.*

53 Parliamentary Counsel Office of New Zealand, *Goods and Services Tax Act, 1985* art.51 (consulté en mai 2017), www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html#DLM82299.

54 Inland Revenue of New Zealand, *GST registration as a non-resident business supplying remote services*, Wellington, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.ird.govt.nz/industry-guidelines/non-res-bus-gst/online-services/gst-supplying-remote-services.html. Cela comprend la fourniture électronique de contenu numérique (tel que des films, des émissions de télé, de la musique, des nouvelles, etc.), de jeux, de services juridiques, de services d'assurance, etc.

Le gouvernement fédéral américain n'impose actuellement aucune taxe à la consommation.

bancaire)⁵⁵. Il est permis de soumettre sa demande d'inscription par courriel et un formulaire distinct et simplifié est prévu à cet égard⁵⁶.

États-Unis

Le gouvernement fédéral américain n'impose actuellement aucune taxe à la consommation⁵⁷. En revanche, bien que plusieurs États prévoient de telles taxes, ils n'ont pas l'autorité d'imposer le prélèvement de ces taxes à des fournisseurs qui se trouvent en dehors de leurs frontières respectives sans avoir, pour ce faire, l'autorisation du Congrès fédéral. Cette contrainte découle de l'interprétation faite par la Cour suprême des États-Unis de la « Commerce Clause » de la Constitution américaine⁵⁸ – interprétation suivant laquelle la mesure législative d'un État affectant le commerce interétatique n'est constitutionnelle que si elle satisfait un certain nombre de critères, dont celui d'être appliquée à une activité qui a un lien substantiel (« substantial nexus ») avec l'État taxant⁵⁹.

Dans le contexte d'une mesure visant à imposer au fournisseur l'obligation de prélever la taxe, ce critère signifie que le fournisseur doit avoir une présence physique dans l'État qui lui impose cette exigence.

Comme au Canada, les consommateurs doivent en principe remettre la taxe directement à leur État lorsque celle-ci n'a pas été remise au fournisseur, mais cette obligation est peu observée⁶⁰. Selon certaines estimations, les pertes fiscales représentent 20 G\$ US par année pour l'ensemble des États⁶¹.

55 Parliamentary Counsel Office of New Zealand, *op. cit.*

56 Inland Revenue of New Zealand, *op. cit. art.8D*

57 C'est le seul des pays de l'OCDE à ne pas imposer une telle taxe.

58 *The United States Constitution*, art. I, § 8, cl. 3 : « The Congress shall have Power [...] 3: To regulate Commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes; » (« Le Congrès aura le pouvoir [...] 3) De réglementer le commerce avec les nations étrangères, entre les divers États, et avec les tribus indiennes; »). La décision de principe sur cette question en ce qui concerne le commerce interétatique est la décision *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

59 La possibilité pour les États de légiférer le commerce international est soumise à des contraintes supplémentaires – voir à cet égard *Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Board of California*, 512 U.S. 298 (1994), et R. Baasch et S. B. Prakash, « Congress and the Reconstruction of Foreign Affairs Federalism », *Michigan Law Review*, 2016.

60 Pour un recensement partiel comparé de la situation dans différents États, voir Minnesota House of Representatives, *Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other states*, St. Paul, Minnesota, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/usetax.pdf.

61 Thimmesch, Adam. *Taxing Honesty*, Lincoln, University of Nebraska, 2015 (consulté en mai 2017), p. 149, <http://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1188&context=lawfacpub>.

En réaction à ces problèmes de perception de la taxe, certains États, dont le Colorado et l'État de New York, ont récemment conçu des mesures visant à minimiser leurs pertes tout en respectant les contraintes constitutionnelles applicables.

Colorado

L'approche du Colorado en 2010 a été d'adopter une loi imposant aux fournisseurs qui ne prélèvent pas la taxe l'obligation d'aviser les consommateurs que leur achat y est peut-être assujéti; et de fournir un rapport annuel à l'État où figurent les noms et les adresses des clients, et les montants qu'ils ont dépensés⁶². La loi a fait l'objet d'une contestation constitutionnelle récemment rejetée en appel, entre autres au motif que les mesures en cause ne visent pas à obliger les fournisseurs à prélever la taxe, ce qui rend l'exigence de présence physique inapplicable⁶³.

New York

La loi de l'État de New York, quant à elle, a été adoptée en 2008 et assimile, aux fins de la perception de la taxe, le fournisseur étranger au fournisseur local si le premier a recours à un résident de l'État pour offrir des biens et services auprès de consommateurs new-yorkais (au moyen d'un site Internet par exemple). La constitutionnalité de la mesure a elle aussi été rapidement attaquée, mais sans succès. De l'avis de l'instance judiciaire d'appel de l'État, la relation d'affaires avec un résident de l'État requise pour que l'obligation de perception de la taxe par le fournisseur entre en vigueur satisfait le critère du « substantial nexus » imposé par la Cour suprême des États-Unis⁶⁴.

Le *Marketplace Fairness Act*

Parallèlement à ces initiatives des États pour s'attaquer à ce problème grandissant, le gouvernement fédéral a conçu le *Marketplace Fairness Act* (Loi sur l'équité du marché), dont l'adoption est actuellement

62 Voir Direct Marketing Association v. Brohl, <https://www.ca10.uscourts.gov/opinions/12/12-1175.pdf>.

63 Direct Marketing Association v. Brohl, 10th circuit, CA, 2016. La Cour suprême a refusé de se saisir de l'appel. www.supremecourt.gov/search.aspx?filename=/docketfiles/16-458.htm.

64 *Amazon.com, LLC v. NYS. Dept. of Taxation and Finance*, 81 A.D.3d 183 (2010).

**Le Marketplace
Fairness Act
pourrait exiger des
fournisseurs qu'ils
prélèvent la taxe.**

incertaine⁶⁵. Ce projet de loi conférerait aux États l'autorité, à certaines conditions, d'exiger des fournisseurs situés en dehors de leurs frontières qu'ils prélèvent la taxe à la consommation sur leurs ventes. Seuls les fournisseurs dont les ventes à distance annuelles aux États-Unis excéderaient l'équivalent d'environ 1 300 000 \$ seraient assujettis à ces obligations⁶⁶.

L'autorité serait conditionnelle à ce que l'État se conforme à diverses mesures visant à simplifier et à moderniser l'administration de ses taxes à la consommation et à réduire le fardeau et les coûts qu'entraîne le respect des règles applicables⁶⁷. Les mesures visent entre autres à uniformiser les règles applicables d'un État à l'autre, à permettre aux fournisseurs de s'inscrire dans un seul endroit pour l'ensemble des États, et à simplifier les déclarations devant être produites.

À certains égards, l'initiative se rapproche de l'orientation générale préconisée par l'OCDE en ce qu'elle impose l'obligation du prélèvement de la taxe aux fournisseurs et vise du même coup à simplifier le régime auquel ceux-ci seront assujettis.

Union Européenne

L'Union Européenne a été en 2002 la première autorité à adopter un régime s'alignant sur l'orientation générale de l'OCDE⁶⁸. Ce régime a été modifié en janvier 2015 afin qu'il s'étende aux fournisseurs situés à l'intérieur de l'Union européenne⁶⁹. Jusque-là, il se limitait aux fournisseurs établis en dehors de l'Union européenne⁷⁰. Les services

65 Pour une revue de l'historique législatif du projet de loi, voir <http://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1188&context=lawfacpub>, p. 149.

66 S. 698, 114th Cong. (2015), § 2 (c), <https://www.congress.gov/bill/114th-congress/senate-bill/698/text>.

67 Cela peut se faire soit en mettant en œuvre le *Streamlined Sales and Use Tax Agreement* ou en adoptant des mesures analogues. Voir s. 698, 114th Cong. (2015), *op. cit.*, § 2 (a) et (b).

68 Raponi, Donato, « European Commission discusses new VAT rules », *International Tax Review*, déc. 2013, www.internationaltaxreview.com/IssueArticle/3288088/Archive/European-Commission-discusses-new-VAT-rules.html, et Hellerstein, Walter, « A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines », *Florida Tax Review*, vol. 18, no 10 (2016), p. 589, et Conseil de l'Union européenne, *Directive 2002/38/CE du 7 mai 2002*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:32002L0038>.

69 Commission européenne, *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA*, Bruxelles, Commission européenne, 2013, p. 2, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_fr.pdf.

70 Hellerstein, Walter, *op. cit.*, p. 628.

fournis par voie électronique⁷¹ au consommateur d'un État membre doivent être taxés par le fournisseur étranger⁷². Il est permis au fournisseur de présumer de la résidence habituelle du consommateur en se fiant à deux éléments de preuve non contradictoires tels que l'adresse de facturation, l'adresse IP ou les coordonnées bancaires. En outre, plutôt que d'avoir à s'inscrire auprès de chaque État membre avec lequel il transige, le fournisseur peut le faire à un seul guichet par voie électronique. Il peut également, à ce guichet, acquitter les taxes à la consommation de tous les États de l'Union. Des processus simplifiés d'inscription et de déclaration sont également prévus⁷³.

Dans son plan d'action de 2016, la Commission européenne estime que, malgré les mesures mises en place, les pertes s'élèvent à 170 G€ par année au titre des taxes à la consommation⁷⁴. Ces pertes seraient dues à la fraude et à l'évasion fiscales, aux faillites, aux cas d'insolvabilité et aux erreurs de calcul.

Étant donné la vaste expérience qu'a l'Union européenne de l'approche préconisée par l'OCDE, il peut être utile de voir où elle en est dans son évaluation du régime en place. Les initiatives suivantes sont actuellement envisagées :

- L'extension du mécanisme de guichet unique aux ventes en ligne de biens matériels [ce qui suggère que le mécanisme fonctionne bien];
- L'amélioration de la coopération administrative au sein de l'Union et avec les pays tiers;
- La simplification du système applicable au commerce électronique jugé trop complexe et onéreux à la fois pour les États membres et les entreprises⁷⁵.

71 Définis à l'article 7 du *Règlement d'exécution (Union européenne) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32011R0282>.

72 Voir le guide suivant préparé par l'Union européenne : Union européenne, *Les règles de base de l'Union régissant la TVA applicable aux services fournis par voie électronique expliquées pour les microentreprises*, Bruxelles, Union européenne, 2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/information_microbusinesses_euvat_2015_fr.pdf.

73 *Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée*, articles 361 et 365, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:fr:PDF>.

74 Commission européenne. *Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA*, Bruxelles, Union européenne, 2016, p. 3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fr.pdf.

75 *Ibid.*, p. 6.

Norvège

Depuis le 1^{er} juillet 2011, les fournisseurs étrangers dont les ventes annuelles en Norvège excèdent l'équivalent d'environ 8 000 \$ doivent s'inscrire et percevoir la taxe sur les services électroniques⁷⁶ qu'ils vendent à des consommateurs norvégiens⁷⁷. Un système d'enregistrement et de déclaration simplifiés en ligne est prévu⁷⁸. Comme pour d'autres pays, les mesures sont motivées par la volonté de rendre le contexte commercial plus équitable pour les fournisseurs locaux⁷⁹.

Inde

L'Inde est l'un des pays qui participent au groupe de travail de l'OCDE à l'origine des Principes directeurs⁸⁰. Depuis le 1^{er} décembre 2016, les fournisseurs de services électroniques étrangers ont pour responsabilité de percevoir la taxe. Ils peuvent désigner un agent sur le territoire indien qui sera chargé de la reverser à l'État⁸¹. Comme le recommande l'OCDE, l'Inde permet au fournisseur de services de présumer que c'est à elle qu'il incombe de percevoir la taxe en se fiant à deux critères présomptifs relatif à l'adresse du consommateur⁸². L'enregistrement se fait en ligne⁸³. Les déclarations sont les mêmes que pour les fournisseurs locaux⁸⁴. Les fournisseurs assujettis sont ceux dont les ventes totales de services ont dépassé l'équivalent d'environ 195 \$ l'année précédente⁸⁵.

76 Définitions dans : The Norwegian Tax Administration, *Definition of the term "electronic services"*, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.skatteetaten.no/en/voesnorway/Legal-Information/Preparation-of-statement-of-interpretation/.

77 Les définitions des services visés par ce régime se trouvent dans : The Norwegian Tax Administration, *ibid.* Une traduction anglaise de la loi pertinente se trouve aussi à l'adresse www.skatteetaten.no/en/International-pages/Felles-innhold-benytttes-i-flere-malgrupper/Articles/Value-added-tax/.

78 Norwegian Tax Administration, *op. cit.*

79 *Ibid.*

80 Organisation de coopération et de développement économiques, *Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation*, [s. d.], <http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/ShowBodyView.aspx?BodyID=5273&Lang=fr&Book=True>.

81 Central Board of Excise and Customs. *Withdrawal of exemption from service tax on cross border B2C OIDAR services provided online/electronically from a non-taxable territory to consumers in taxable territory in India-reg.*, Government of India, 2016, www.cbec.gov.in/htdocs-servicetax/st-circulars/st-circulars-2016/st-circ-202-2016.

82 *Ibid.*

83 *Ibid.*

84 *Ibid.*

85 *Ibid.*

Afrique du Sud

L'Afrique du Sud annonçait en 2013 de nouvelles mesures visant à s'attaquer aux problèmes de perception de la taxe dans le contexte du commerce électronique et à réduire les pertes fiscales qu'il engendre pour l'État ainsi que le désavantage concurrentiel qu'ils causent aux fournisseurs locaux⁸⁶. Depuis 2014, les fournisseurs étrangers de services électroniques sont tenus de s'inscrire et de percevoir la taxe de vente lorsque la valeur totale des services électroniques annuels qu'ils fournissent en Afrique du Sud excède l'équivalent d'environ 5 000 \$⁸⁷. L'inscription peut se faire par voie électronique, mais elle semble à première vue plus onéreuse d'un point de vue administratif que ce qui est exigé dans d'autres pays.

Japon

Motivé par le souci d'harmoniser son régime de taxation transfrontalier avec les initiatives internationales en la matière, y compris celle de l'OCDE, le Japon — par une décision du cabinet prise le 15 janvier 2015 — a adopté de nouvelles mesures en ce sens⁸⁸. Ainsi, depuis le 1^{er} juillet 2015, les fournisseurs de services électroniques⁸⁹ étrangers sont tenus de prélever la taxe à la consommation. Une liste d'entreprises étrangères enregistrées est publiée en ligne⁹⁰. Le 11 janvier 2017, 66 entreprises y étaient enregistrées, y compris eBay, Vimeo, Google et Amazon. Les formulaires et instructions nécessaires à la demande sont disponibles en ligne en anglais⁹¹. Par ailleurs, si le fournisseur n'a pas de présence physique au Japon, il doit désigner un agent local pour gérer les différentes procédures se rattachant aux taxes⁹².

86 National Treasury Department, Republic of South Africa, *Media Statement: Electronic services regulation: request for public comments*, 2014, www.treasury.gov.za/comm_media/press/2014/2014013001%20-%20Electronic%20Services%20Regulations.pdf.

87 Voir www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/VAT-REG-01-G02%20-%20VAT%20Registration%20Guide%20for%20Foreign%20Suppliers%20of%20Electronic%20Services%20-%20External%20Guide.pdf.

88 www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_reform/fy2015/tax2015a.pdf (en anglais).

89 Définis à l'adresse www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf (en anglais).

90 www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/shohi/cross/touroku.pdf (en anglais).

91 www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/04.htm (en anglais).

92 www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf et www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/01.htm#o01 (en anglais).

La tendance internationale semble être à la mise en œuvre de l'approche préconisée par l'OCDE.

La tendance internationale semble ainsi être à la mise en œuvre de l'approche préconisée par l'OCDE — soit de charger le fournisseur de prélever la taxe. Les différences observées entre les pays considérés se situent principalement au niveau 1) de la valeur en fournitures totales que l'on fixe, le cas échéant, comme seuil à partir duquel le fournisseur étranger devient assujéti à l'obligation de percevoir la taxe; 2) de l'étendue et de la complexité des exigences administratives auxquelles le fournisseur doit se soumettre afin de satisfaire à ses obligations; 3) de la nécessité, ou pas, d'avoir recours à un agent local afin de répondre à ces exigences administratives lorsque le fournisseur étranger n'a pas de présence physique dans le territoire de l'État imposant la taxe. Finalement, une tendance qui semble se développer est l'utilisation de deux preuves de résidence non contradictoire (adresse IP et adresse postale, par exemple) pour déterminer le lieu de résidence de l'acheteur.

Considérations pour le Québec

À la lumière de ces exemples, quelques changements sont à étudier avant de renverser l'obligation de percevoir la taxe sur les fournisseurs, par exemple :

- la simplification du régime et l'amélioration de son accessibilité;
- l'information à la population quant à l'existence et à la teneur de l'obligation;
- la vérification de la conformité, par exemple au moyen d'audits aléatoires;
- la possibilité d'inclure une section pour la déclaration de la taxe à la consommation dans la déclaration de revenus et/ou de prévoir des montants de taxes payables qui sont fonction du revenu du contribuable (le déchargeant ainsi de l'obligation de comptabiliser l'ensemble de ses achats), comme le font certains États américains⁹³.

À cet égard, en matière fiscale, il peut être particulièrement pertinent de considérer les pays :

- qui ont des systèmes juridiques et fiscaux similaires à ceux du Canada;
- qui sont des partenaires commerciaux importants du Canada;
- qui ont un niveau de développement économique comparable.

93 Voir Adam Thimmesch, *op. cit.*

C'est le cas particulièrement de l'Australie, de la Nouvelle-Zélande, du Royaume-Uni et des États-Unis⁹⁴. Il faut toutefois être prudent et tenir compte du fait que le régime étranger fonctionne dans un contexte distinct et faire attention de ne pas importer les « erreurs des autres⁹⁵ ».

Convention de l'OCDE

Le Canada fait partie des 108 pays (ou groupes de pays dans le cas de l'Union européenne) participant⁹⁶ à la *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* élaborée par l'OCDE. Cette convention « offre toutes les formes possibles de coopération entre États pour déterminer et collecter les impôts, particulièrement en vue de combattre l'évasion et la fraude fiscale⁹⁷ ». Évidemment, cette collaboration est théorique jusqu'à un certain point. Les taxes à la consommation font partie de ce qui est visé par la convention et le Canada n'a pas formulé de réserve à cet égard⁹⁸. Notons en revanche que bien que les États-Unis soient signataires de la convention, leur participation se limite à l'échange de renseignements et ils ne fournissent aucune assistance en matière de recouvrement de taxes⁹⁹. Néanmoins, étant donné que les consommateurs québécois n'importent pas uniquement des États-Unis, cette convention pourrait soutenir une initiative canado-québécoise allant dans le sens des recommandations de l'OCDE. Notons également que la Commission européenne a récemment annoncé ses intentions de développer des

94 Arnold, Brian J., *op. cit.*, p. 18.

95 *Ibid.*, p. 18.

96 Les diverses réserves se trouvent à l'adresse www.coe.int/fr/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations.

97 Organisation de coopération et de développement économiques, *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm.

98 Article 2 paragraphe 1(b)(iii) C; www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations.

99 Voir les réserves à l'adresse www.coe.int/fr/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations. Et même par rapport à l'échange de renseignements, leur participation me paraît incertaine en matière de taxes à la consommation. « Pour les États-Unis, cette Convention s'applique aux impôts perçus en vertu du Titre 26 du Code des États-Unis (l'Internal Revenue Code de 1986) tel qu'amendé, qui correspondent aux impôts des catégories auxquelles il est fait référence aux paragraphes 1.A et 1.B II et III de l'article 2 de la Convention », sauf que le Titre 26 ne prévoit bien entendu pas de taxes à la consommation.

N'ayant pas de taxe à la consommation fédérale, les États-Unis seront peu enclins à conclure une entente internationale.

mécanismes visant à accroître la coopération internationale dans ce domaine¹⁰⁰.

Indépendamment de cette convention, comme les États-Unis n'ont pas de taxe à la consommation fédérale, l'intérêt de ceux-ci à conclure une entente internationale visant par exemple — advenant l'adoption de l'approche de l'OCDE — à coopérer avec le Canada pour contrôler l'application de ses taxes à la consommation auprès de fournisseurs situés aux États-Unis, est moins évident. Cela dit, dans la mesure où plusieurs États ont une taxe à la consommation et où l'initiative du *Marketplace Fairness Act* montre que le gouvernement fédéral n'est pas indifférent au prélèvement de ces taxes, il pourrait néanmoins y avoir une certaine ouverture.

Malheureusement, nous ne disposons d'aucune donnée empirique sur l'efficacité de l'approche préconisée par l'OCDE (outre les informations concernant l'Union européenne dont il est question plus haut)¹⁰¹, même si cette option semble être celle adoptée globalement sur la scène internationale¹⁰². Cela dit, ses Principes directeurs mentionnent que :

[L]es travaux conduits par l'OCDE et par d'autres organisations internationales, de même que l'expérience individuelle des pays, indique [sic] que, pour le moment, l'approche la plus efficace et la plus effective pour assurer une perception adéquate de la TVA sur les prestations internationales de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs finaux consiste à demander

100 Commission européenne, *Communication*, op. cit.

101 L'Organisation de coopération et de développement économiques indique dans son rapport final de 2015, intitulé *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, que par. 319 : « Dans les pays qui ont adopté cette méthode, il semble qu'un nombre important de fournisseurs se conforment à leurs obligations, soit en s'enregistrant à la TVA dans le pays concerné, et en collectant et en reversant la TVA due sur les services fournis à distance, soit en optant pour une présence physique dans le pays et en devenant, de fait, des fournisseurs "nationaux" ».

102 Dans la version du rapport 2014 *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, l'Organisation de coopération et de développement économiques mentionne qu'« il est difficile d'obtenir les données relatives aux ventes de services numériques auprès des consommateurs et donc d'évaluer le niveau de respect de cette obligation. Selon certains auteurs, il est impossible à ce jour d'identifier les ventes réalisées par des vendeurs non résidents auprès de consommateurs privés qui devraient être assujetties à la TVA au moyen d'un système de collecte par le vendeur dans le pays où se trouvent les consommateurs. » www.oecd.org/fr/fiscalite/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-9789264225183-fr.htm.

au fournisseur non résident de s'identifier et de payer la TVA dans la juridiction d'imposition¹⁰³.

Si le Canada adoptait l'approche préconisée par l'OCDE, il pourrait être envisagé, afin d'alléger le fardeau pour les fournisseurs étrangers et encourager la participation, de s'inspirer de l'Union européenne en matière de centralisation des inscriptions (pour que les fournisseurs étrangers n'aient qu'à s'inscrire auprès de l'administration fédérale, par exemple, pour la perception de l'ensemble des taxes à la consommation au pays, y compris les taxes provinciales).

L'un des arguments qui milite en faveur de l'approche de l'OCDE est qu'il s'agit de l'approche vers laquelle on semble tendre ailleurs. À l'échelle internationale, le fait de l'adopter simplifierait les choses pour les fournisseurs et favoriserait la coopération internationale (ce qui pourrait bien encourager le respect des règles) :

Les défis soulevés par l'économie numérique concernent également les systèmes de TVA, notamment lorsque les biens, services et produits incorporels sont achetés par des consommateurs privés auprès de fournisseurs à l'étranger. Cela résulte en partie de l'absence d'un véritable cadre international garantissant la collecte de la TVA dans la juridiction de consommation. L'absence d'une norme internationale relative à la facturation, à la collecte et au paiement de la TVA auprès d'un nombre potentiellement élevé d'autorités fiscales pose des difficultés aux acteurs économiques, notamment les petites et moyennes entreprises confrontées à des charges administratives élevées. Les pouvoirs publics, quant à eux, supportent un risque de perte de recettes et de distorsion des échanges et doivent relever le défi de gérer les créances fiscales générées par un volume important de transactions de faible valeur, ce qui peut se

103 Organisation de coopération et de développement économiques, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, 2014, www.oecd.org/fr/fiscalite/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-9789264225183-fr.htm.

Une plus grande cohérence entre les approches des pays permettra d'améliorer davantage le respect des obligations fiscales.

traduire par une charge administrative élevée débouchant sur de maigres recettes¹⁰⁴.

Au même effet :

Une plus grande cohérence entre les approches des pays permettra d'améliorer davantage le respect des obligations fiscales, en particulier pour les entreprises qui font face à des obligations administratives dans une pluralité de juridictions, à réduire les coûts de la discipline fiscale et à améliorer l'efficacité et la qualité des processus administratifs en matière fiscale. Du point de vue des administrations fiscales, la cohérence peut également soutenir la coopération internationale efficace dans le domaine de l'administration et du recouvrement de l'impôt¹⁰⁵.

Le *Rapport final de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise* semble recommander que les mesures de l'OCDE soient mises en œuvre¹⁰⁶.

Conclusion

Le modèle présenté par l'OCDE semble être la voie à suivre : un consensus international se développe autour de celui-ci. Dans ce modèle, le lieu de consommation et l'adresse du consommateur, physique ou numérique, fait foi de la taxe à collecter sur le produit vendu. Ce modèle implique deux choses : une grande coordination entre le législateur fédéral et provincial étant donné son aspect international, et une redéfinition particulière de plusieurs articles de loi sur la taxe de vente. Ces changements auront pour effet d'obliger les fournisseurs à prendre en considération les lois fiscales du Québec et de les appliquer. En échange, un système d'inscription facile et une réglementation allégée pourraient être mis en place.

104 Organisation de coopération et de développement économiques, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, 2015, *op. cit.*, par. 251.

105 Décisions, recommandations et autres instruments de l'Organisation de coopération et de développement économiques, *Recommandation du Conseil sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels*, par. 3.134.

106 *Rapport final de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise*, Se tourner vers l'avenir du Québec, p. 270.

Rien n'indique cependant que les fournisseurs appliqueront la taxe de façon systématique quand ce sera nécessaire. Les recours des gouvernements auprès des entreprises extérieures au Québec demeurent limités. Cependant, cette clarification permettra sans doute de contrôler plus efficacement ceux qui ne se soumettraient pas aux règles. Tout changement devra s'accompagner d'un contrôle accru, particulièrement sous la forme d'équipes dédiées au commerce en ligne à Revenu Québec et à l'Agence du revenu du Canada. Une suite logique à l'international serait de développer des mécanismes semblables à ceux que l'on retrouve dans l'actuel *Marketplace Fairness Act*, qui est devant le congrès américain.

Le *statu quo* n'est pas envisageable :

- les pertes fiscales pour le gouvernement ne feront qu'augmenter proportionnellement à la croissance des ventes en ligne;
- La compétitivité des entreprises québécoises sera diminuée.
- La situation maintiendrait l'état de concurrence déloyale qui existe actuellement.

Une résistance est envisageable de la part de certains fournisseurs, parce que ni le Canada ni le Québec sont des clients majeurs chez certains grands joueurs. Cependant, tandis que les mesures de taxation basées sur l'adresse du consommateur gagneront en popularité comme elles semblent déjà le faire, il sera plus facile pour le Québec et le Canada de convaincre les grandes entreprises du Web de s'y soumettre.

De plus, le fait d'être en contravention de la loi d'un pays ou d'une administration peut être perçu par certains grands groupes comme un risque pour leur réputation. Les clients font pression pour que leurs fournisseurs soient en règle avec les lois fiscales. Les campagnes contre des fournisseurs illégaux sont plus faciles à organiser de nos jours.

Nous sommes conscients que la position articulée par l'OCDE ne bénéficie pas du pouvoir coercitif des gouvernements nationaux et régionaux. Par conséquent, force est d'admettre que cette solution repose, elle aussi, sur une forte présomption de bonne volonté. Elle substitue en fait la bonne volonté que l'on espère de la part des consommateurs à la bonne volonté dont l'on présume de la part

Les clients font pression pour que leurs fournisseurs soient en règle avec les lois fiscales.

des entreprises. En bout de piste, nous sommes confiants de voir la très grande majorité des entreprises se conformer aux nouvelles règles.

En fin de compte, ce changement nécessaire doit se faire pour mettre sur un pied d'égalité les divers fournisseurs, peu importe qu'ils soient Québécois ou internationaux. Le commerce en ligne a trop de potentiel économique pour que nos entreprises québécoises passent à côté. Pour y compétitionner adéquatement, elles doivent tout de même vivre avec les mêmes règles que les autres.

Dites-nous ce que vous en pensez – évaluez cette publication.

www.conferenceboard.ca/e-Library/abstract.aspx?did=9051

ANNEXE A

Bibliographie

Agence des services frontaliers du Canada. *Système de traitement du courrier international de l'Agence des services frontaliers du Canada*, Ottawa, Gouvernement du Canada, 2008 (consulté en mai 2017), www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d5/d5-1-1-fra.pdf.

Agence des services frontaliers du Canada. *Programmes de perception des taxes provinciales sur les importations non commerciales*, Ottawa, Gouvernement du Canada, 2017 (consulté en mai 2017), www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d2/d2-3-6-fra.html.

Agence du revenu du Canada. Guide RC4027, *Renseignements sur la TPS/TVH pour les non-résidents qui font affaire au Canada*, [s. d.].

Agence du revenu du Canada. *La TPS/TVH et le commerce électronique*, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gm/b-090/.

Arnold, Brian J. *Reforming Canada's International Tax System Toward Coherence and Simplicity*, Fondation canadienne de fiscalité, 2009.

Australian Government. *New Australian law applying GST to imported digital products and services*, Canberra, Australian Government, [s. d.] (consulté en mai 2017), <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/New-Australian-law-applying-GST-to-imported-digital-products-and-services/>.

Baasch, R., et S. Prakash. « Congress and the Reconstruction of Foreign Affairs Federalism », *Michigan Law Review*, 2016.

CEFRIQ. *Le Commerce électronique au Québec*, Montréal, CEFRIQ, 2016.

Central Board of Excise and Customs. *Withdrawal of exemption from service tax on cross border B2C OIDAR services provided online/ electronically from a non-taxable territory to consumers in taxable territory in India-reg*, Government of India, 2016, www.cbec.gov.in/htdocs-servicetax/st-circulars/st-circulars-2016/st-circ-202-2016.

Commission d'examen sur la fiscalité québécoise. *Rapport final, volume 1*, Québec, Gouvernement du Québec, 2015.

Commission européenne. *Communication de la commission au parlement européen, au conseil et au comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA*, Bruxelles, Union européenne, 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fr.pdf.

Côté, J.-G., R. Gagné, M. Homsy, J. Nantelet S. Scarfone. *Le commerce en ligne au Québec : passer du retard à la croissance*, Montréal, Institut du Québec, 2015.

Direction principale des lois sur les taxes et l'administration fiscale et des affaires autochtones. *Interprétation relative à la TPS/TVH, Interprétation relative à la TVQ, Abonnement à un site de jeu en ligne*, Québec, Gouvernement du Québec, 2012 (consulté en mai 2017), www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=16&file=12_014965_001.pdf.

Direction principale des lois sur les taxes et l'administration fiscale et des affaires autochtones. *Interprétation relative à la TPS/TVH, Interprétation relative à la TVQ, Commerce électronique*, Québec, Gouvernement du Québec, 2012 (consulté en mai 2017), www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=16&file=12_014001_001.pdf.

Commission européenne. *Guide du mini-guichet unique en matière de TVA*, Bruxelles, Commission européenne, 2013, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_fr.pdf.

Gouvernement du Canada. *Loi sur la taxe d'accise*, [s. d.].

Gouvernement du Québec. *Loi sur la taxe de vente du Québec*, Québec, [s. d.].

Hellerstein, Walter, « A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines », *Florida Tax Review*, vol. 18, n° 10, 2016.

Inland Revenue of New Zealand. *GST registration as a non-resident business supplying remote services*, Wellington, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.ird.govt.nz/industry-guidelines/non-res-bus-gst/online-services/gst-supplying-remote-services.html.

Ministère des Finances du Québec. *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec*, Québec, 2012 (consulté en mai 2017), www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_Entente_coordination_fiscale.pdf.

Ministry of Finance of New Zealand. *GST: Cross-border services, intangibles and goods*, Wellington, 2015 (consulté en mai 2017), <http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2015-dd-gst-cross-border.pdf>.

Minnesota House of Representatives. *Use Tax Collection on Income Tax Returns in Other states*, St. Paul, Minnesota, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.house.leg.state.mn.us/hrd/pubs/usetax.pdf.

National Treasury Department, Republic of South Africa. *Media Statement: Electronic services regulation: request for public comments*, [s. d.], www.treasury.gov.za/comm_media/press/2014/2014013001%20-%20Electronic%20Services%20Regulations.pdf.

Organisation de coopération et de développement économiques. *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Éditions OCDE, Paris, 2014, www.oecd.org/fr/fiscalite/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-9789264225183-fr.htm.

Organisation de coopération et de développement économiques. *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, OCDE, 2017 (consulté en mai 2017), <https://www.oecd.org/fr/ctp/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps-9789264272958-fr.htm>.

Organisation de coopération et de développement économiques. *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/relever-les-defis-fiscaux-poses-par-l-economie-numerique-action-1-2015-rapport-final-9789264252141-fr.htm.

Organisation de coopération et de développement économiques. *Groupe de Travail n° 9 sur les impôts sur la consommation*, [s. d.], <http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/ShowBodyView.aspx?BodyID=5273&Lang=fr&Book=True>.

Parliament of the Commonwealth of Australia. *Tax and superannuation laws amendment (2016 measures no.1)*, Canberra, Parliament of the Commonwealth of Australia, 2016 (consulté en mai 2017), http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/ems/r5613_ems_80fe4701-d459-4971-9100-126d942757f1/upload_pdf/504670.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22legislation/ems/r5613_ems_80fe4701-d459-4971-9100-126d942757f1%22.

Parliamentary Counsel Office of New Zealand. *Goods and Services Tax Act 1985*, (consulté en mai 2017), www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html#DLM82299.

Raponi, Donato, « European Commission discusses new VAT rules », *International Tax Review*, déc. 2013, www.internationaltaxreview.com/IssueArticle/3288088/Archive/European-Commission-discusses-new-VAT-rules.html.

Revenu Québec. *Inscriptions aux fichiers de Revenu Québec*, 2014 (consulté en mai 2017), [www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/in/in-202\(2014-03\).pdf](http://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/in/in-202(2014-03).pdf).

Revenu Québec. *Particularités concernant les petits fournisseurs*, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/taxes/tpstvhtvq/reglesdebase/particularitespetitfournisseur.aspx.

The Norwegian Tax Administration. *Definition of the term "electronic services"*, [s. d.] (consulté en mai 2017), www.skatteetaten.no/en/voesnorway/Legal-Information/Preparation-of-statement-of-interpretation/.

Thimmesch, Adam. *Taxing Honesty*, Lincoln, University of Nebraska, 2015 (consulté en mai 2017), p. 149, <http://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1188&context=lawfacpub>.

Union européenne. *Les règles de base de l'Union régissant la TVA applicable aux services fournis par voie électronique expliquées pour les microentreprises*, Bruxelles, Union européenne, 2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/information_microbusinesses_euvat_2015_fr.pdf.



3000, chemin de la Côte-Sainte-Catherine
4^e étage, bur. 4.311
Montréal (Québec) H3T 2A7
Tél. : 514-340-6449

institutduquebec.ca



Un partenariat entre



HEC MONTRÉAL

PUBLICATION 9052 | 9051
PRIX : gratuit