



A-201-96

CORAM : LE JUGE STRAYER
LE JUGE LINDEN
LE JUGE ROBERTSON

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE,

appelante,

et

SENTINEL SELF-STORAGE CORPORATION,

intimée.

A-202-96

SA MAJESTÉ LA REINE,

appelante,

et

ON-GUARD SELF-STORAGE LIMITED,

intimée.

Audience tenue à Edmonton le lundi 18 novembre 1996,

Jugement rendu à Ottawa le jeudi 28 novembre 1996.

MOTIFS DU JUGEMENT DU JUGE LINDEN.

AUXQUELS ONT SOUSCRIT LE JUGE STRAYER
ET MADAME LE JUGE ROBERTSON.



A-201-96

CORAM : LE JUGE STRAYER
LE JUGE LINDEN
LE JUGE ROBERTSON

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE,

appelante,

et

SENTINEL SELF-STORAGE CORPORATION,

intimée.

A-202-96

SA MAJESTÉ LA REINE,

appelante,

et

ON-GUARD SELF-STORAGE LIMITED,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE LINDEN

La principale question à trancher dans les présentes demandes est celle de savoir si les intimées, Sentinel et On-Guard, auraient dû percevoir et remettre la taxe sur les produits et services («TPS») à l'égard d'un rabais de 10 \$ perdu par les locataires qui ne payaient pas à la date d'exigibilité le loyer relatif à des installations d'entreposage libre-service. La question secondaire qui se pose est celle de savoir si le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une

erreur lorsqu'il a accordé des frais aux intimées alors que le montant en litige était supérieur à 7 000 \$.

Les demandes en l'espèce ont été entendues suivant la présentation d'une preuve commune et le juge McArthur, de la CCI, a prononcé des motifs applicables aux deux demandes. La seule différence entre celles-ci réside dans le montant en litige pour chacune des entreprises. Sentinel Self-Storage Corp. («Sentinel») a perçu un montant de 354 601 \$ à l'égard du rabais pour paiement rapide perdu entre 1991 et 1993, tandis que On-Guard Self-Storage Corp. («On-Guard») a perçu un montant de 279 305 \$.

En ce qui a trait, d'abord, à la principale question à trancher, le paragraphe 165(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ oblige «... l'acquéreur d'une fourniture taxable» à payer une TPS de 7 %. Au paragraphe 123(1) de la Loi, une «fourniture» est définie comme «... la livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation». Une «fourniture taxable» est définie au même paragraphe comme une fourniture «... effectuée dans le cadre d'une activité commerciale». Lorsqu'il a établi une nouvelle cotisation à l'encontre des intimées à l'égard des années d'imposition 1991, 1992 et 1993, le ministère du Revenu national a soutenu que le paiement d'un montant supplémentaire par un locataire en défaut constitue une fourniture taxable au sens de la Loi.

Les intimées sont des entreprises qui exploitent des installations d'entreposage libre-service. Elles louent des cases d'entreposage à des clients en échange de frais mensuels conformément aux conditions d'un contrat de location dont l'interprétation a une importance vitale pour les présents appels. Le contrat utilisé par les intimées est le même dans les deux cas. Voici les dispositions du contrat qui concernent le paiement :

[TRADUCTION] «

DÉFINITIONS :

1.1 Au présent contrat, chacune des expressions suivantes a le sens indiqué ci-dessous :

¹ L.R.C. (1985), ch. E-13, art. 1.

...

c) Les «frais mensuels» sont les frais que le locataire doit à [Sentinel ou On-Guard] pour chaque terme mensuel, soit la somme de _____ \$ ou tout autre montant pouvant être stipulé dans un avis écrit remis par [Sentinel ou On-Guard] au locataire au moins sept (7) jours avant la date d'exigibilité relative à un terme mensuel quelconque.

...

e) Le «rabais pour paiement rapide» est la somme de 10 \$ ou tout autre montant pouvant être stipulé dans un avis écrit remis par [Sentinel ou On-Guard] au locataire au moins sept (7) jours avant la date d'exigibilité d'une période mensuelle quelconque.

PAIEMENT :

3.1 Le locataire doit payer les frais mensuels (moins le rabais pour paiement rapide) dus pour chaque terme mensuel au plus tard à la date d'exigibilité pour ce terme.

3.2 Si [Sentinel ou On-Guard] ne reçoit pas le paiement des frais mensuels (moins le rabais pour paiement rapide) pour un terme mensuel quelconque au plus tard à la date d'exigibilité, le locataire doit immédiatement payer à [Sentinel ou On-Guard], sans que cela lui soit demandé, les frais mensuels intégraux sans aucun rabais.

Essentiellement, le client qui paie les frais de location d'une case d'entreposage au plus tard à la date d'exigibilité prévue au contrat verse un montant correspondant aux frais mensuels, moins le rabais pour paiement rapide, tandis que celui qui ne paie pas les frais en question au plus tard à cette date paie le plein montant de ceux-ci. Le montant intégral des frais équivaut à 10 \$ de plus que le tarif mensuel de base, qui dépend des dimensions de l'unité d'entreposage. Lorsque le paiement des frais est en souffrance, le gérant de l'installation d'entreposage place un cadenas sur la case du locataire afin d'empêcher celui-ci d'y avoir accès. Le gérant communique ensuite avec le locataire par téléphone pour tenter d'obtenir le paiement. Deux semaines après la date d'exigibilité, une lettre est envoyée au locataire. Une lettre semblable est envoyée périodiquement jusqu'à l'expiration du 61^e jour suivant la date d'exigibilité, moment auquel les intimées saisissent le contenu de la case pour payer les frais en souffrance.

Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que le montant supplémentaire de 10 \$ versé par les locataires en défaut ne faisait pas partie des frais de location mensuels, mais constituait plutôt un paiement visant à dédommager les intimées des mesures qu'elles devaient prendre pour percevoir le montant en souffrance. Selon le juge de la CCI, le montant en question représentait une contrepartie d'un service financier qui est exonéré de la TPS aux termes de l'annexe V, partie VII, article 1 de la Loi. Selon l'alinéa

123(1)b) de celle-ci, un «service financier» comprend «la tenue d'un compte d'épargne, de chèques, de dépôts, de prêts, d'achat à crédit ou autre». Le juge de la CCI s'est également fondé sur le paragraphe 7 de la section 17.1 des mémorandums sur la TPS, qui dispose que «... le paiement en retard est un service financier vu qu'il se rapporte au fonctionnement d'un compte en souffrance». Par conséquent, les frais pour paiement en retard représentaient «... le coût qu'une [intimée] supporte pour tenir le compte d'un locataire après la violation du contrat par ce locataire» et étaient donc exonérés de la taxe.

En toute déférence, je ne puis souscrire à ce raisonnement. D'abord, et surtout, les conditions du contrat utilisé par On-Guard et Sentinel prévoient une méthode d'établissement des prix à deux paliers qui est fondée sur la date du paiement et non une entente de crédit pour le paiement en retard des frais mensuels. Le locataire paie, soit les frais mensuels moins le rabais pour paiement rapide conformément au paragraphe 3.1 du contrat, soit le montant intégral des frais mensuels en application du paragraphe 3.2 de ce même contrat, si le paiement est en retard. Les intimées soutiennent que le montant supplémentaire versé par les locataires en défaut sert à couvrir les frais de perception. Cependant, elles n'ont présenté aucun élément de preuve concernant les dépenses réelles se rapportant au recouvrement. En l'absence de preuve de cette nature, la position des intimées n'est nullement justifiée, compte tenu du libellé du contrat.

De plus, le paragraphe 4.8 du contrat accorde aux intimées un droit distinct de recouvrer des frais des locataires en retard :

[TRADUCTION]

4. OBLIGATIONS SUPPLÉMENTAIRES DU LOCATAIRE

...

4.8 Le locataire convient d'indemniser [On-Guard ou Sentinel] et ses administrateurs, dirigeants, mandataires et employés de tous les frais, préjudices, réclamations (y compris les honoraires procureur/client), dettes ou dépenses qu'elle-même ou ses administrateurs, dirigeants, mandataires ou employés peuvent subir ou engager comme conséquence directe ou indirecte de l'omission du locataire de respecter ou d'observer l'une ou l'autre des obligations qui lui incombent aux termes des présentes ou qui découlent de l'utilisation de la case ou encore d'un acte fait dans celle-ci ou dans les lieux par le locataire ou ses mandataires, employés ou invités.

Les dépenses que les intimées engagent pour percevoir les frais mensuels en souffrance pouvaient donc être recouvrées en application de ce paragraphe. Les intimées n'étaient pas tenues d'utiliser le rabais pour paiement rapide à cette fin. Les frais mensuels payés par les locataires en retard correspondent exactement à la description qui en est faite au contrat, soit le montant dû pour chaque «terme mensuel» lorsque le paiement des frais mensuels (moins le rabais pour paiement rapide) n'est pas reçu avant la date d'exigibilité fixée.

En deuxième lieu, même si le Parlement a jugé à propos d'exonérer les pénalités pour paiement tardif et les rabais pour paiement rapide à l'égard de la fourniture de «biens meubles corporels ou de services», comme l'indique l'article 161 de la Loi², cette exemption ne s'applique pas à la location d'installations d'entreposage libre-service qui, selon le paragraphe 136(1) de la Loi, est assimilée à la fourniture d'un immeuble³. Si le Parlement avait voulu exclure les pénalités pour paiement tardif et les rabais pour paiement rapide dans le cas de la fourniture d'un immeuble, il l'aurait dit de façon précise. De la même façon, l'article 158 de la Loi⁴ énonce spécifiquement qu'une partie de la fourniture taxable reçue par des escompteurs qui préparent des remboursements d'impôt sur le revenu pour des clients en échange d'une cession de leur droit à un remboursement constitue un service financier et est donc exonérée de la taxe. Encore là, le Parlement a décidé d'accorder un traitement favorable à cette fourniture spécifique. L'absence d'exemption dans

² **161. Paiements anticipés ou en retard.** Pour l'application de la présente partie, lorsque le montant de la contrepartie indiqué sur la facture pour la fourniture de biens meubles corporels ou de services peut être réduit s'il est payé dans le délai qui y est précisé ou que le fournisseur exige un montant supplémentaire de l'acquéreur si le montant n'est pas payé dans le délai raisonnable qui y est précisé, la contrepartie due est réputée égale au montant de la contrepartie indiqué sur la facture.

³ Le paragraphe 136(1) dispose que, [p]our l'application de la présente partie, la fourniture, par bail, licence ou accord semblable, de l'utilisation ou du droit d'utilisation d'un immeuble ou d'un bien meuble corporel est réputée être une fourniture d'un tel bien.

⁴ **158. Cession du droit au remboursement.** Pour l'application de la présente partie, l'escompteur, au sens de la *Loi sur la cession du droit au remboursement en matière d'impôt*, qui paie un montant à une personne pour acquérir le droit à un remboursement d'impôt, au sens de cette loi, est réputé, par dérogation à l'article 139, avoir effectué

- a) d'une part, la fourniture taxable d'un service pour une contrepartie égale au moins élevé des montants suivants :
 - (i) 2/3 de l'excédent éventuel du remboursement sur le montant ainsi payé par l'escompteur,
 - (ii) 30 \$;
- b) d'autre part, la fourniture d'un service financier pour une contrepartie égale à l'excédent du remboursement sur le total du montant ainsi payé par l'escompteur et du montant calculé en application de l'alinéa a).

le cas de la fourniture d'immeubles permet de déduire que celle-ci doit être incluse dans les «fournitures taxables» aux fins de la TPS. Cette déduction n'a pas été réfutée en l'espèce.

En troisième lieu, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a décrit le montant supplémentaire versé par les locataires en retard comme des «frais pour paiement en retard» qui, selon le paragraphe 7 de la section 17.1 des mémorandums sur la TPS, constitue «... un service financier vu qu'il se rapporte au fonctionnement d'un compte en souffrance». Cependant, je ne puis admettre que le paiement du plein montant des frais mensuels en application du paragraphe 3.1 du contrat constitue un service financier qui se rapporte au «fonctionnement d'un compte en souffrance». Le juge de la CCI a décidé que les mots «ou autre» inclus dans la définition de l'expression «services financiers» étaient suffisamment larges pour englober le montant en litige. Cette interprétation ne tient pas compte du fait que le montant supplémentaire versé par les locataires en retard semble être un montant fixé arbitrairement qui ne correspond pas à la prestation d'un service particulier par les intimées et qui n'a aucun lien avec la fourniture de crédit pour la période du retard. Les frais mensuels déterminés sans tenir compte du rabais pour paiement rapide ne sont pas différents, sur le plan qualitatif, des frais mensuels desquels le rabais en question est déduit; il s'agit tout simplement de frais mensuels supérieurs exigés des locataires en retard afin de les encourager à respecter les délais de paiement.

Enfin, les intimées invoquent l'arrêt *Acme Video Inc. c. La Reine*⁵, où le juge Rowe, de la CCI, a décrit les frais supplémentaires exigés d'un locataire à l'égard d'une bande vidéo remise en retard comme une fourniture taxable. Les intimées ont tenté de distinguer cette affaire des demandes dont je suis saisi au motif que le montant exigé pour la remise en retard correspondait au montant qui aurait été obtenu par suite de la location de la bande pendant la période du retard. Je ne suis pas convaincu que cette distinction est pertinente aux fins des présentes demandes, notamment en raison de la différence entre les produits dont il est question dans les deux situations. Même si le montant exigé des locataires en retard aux termes des contrats appliqués par On-Guard et Sentinel

⁵

[1995] G.S.T.C. 49.

n'équivaut pas au coût de location de l'espace d'entreposage pendant la période du retard, il n'a pas été prouvé qu'il avait un lien avec les dépenses engagées pour percevoir le montant en souffrance ou avec la prestation d'un service financier. Les situations présentent donc plus de ressemblances que de différences.

En ce qui a trait à la deuxième question, l'attribution de frais aux intimées par le juge de la CCI, l'avocat des intimées admet que ces frais n'auraient pas dû être accordés. Le paragraphe 18.3009(1) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*⁶ restreint l'attribution de frais aux cas où l'appel du contribuable entraîne une réduction de la taxe de plus de la moitié et où le montant en litige est inférieur à 7 000 \$. Dans les présentes demandes, les montants en litige d'après les avis de cotisation s'établissaient à 21 178,50 \$ pour On-Guard et à 37 367,50 \$ pour Sentinel. De plus, l'appel n'aurait pas dû être accueilli. En conséquence, il n'y avait pas lieu d'accorder des frais à l'égard de l'appel interjeté devant la CCI.

Il y a lieu d'accueillir les demandes au fond et de confirmer les avis de cotisation. Il y a également lieu d'accueillir les demandes quant aux frais, aucuns frais ne pouvant être accordés devant la CCI dans ces circonstances. Cependant, Sa Majesté du chef du Canada devrait payer les frais entraînés pour les contribuables par les présentes demandes en application de l'article 18.25 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*.

A.M. Linden
J.C.A.

«Je souscris aux motifs exprimés par le juge Linden.
B.L. Strayer, J.C.A.»

«Je souscris aux motifs exprimés par le juge Linden.
J.T. Robertson, J.C.A.»

Traduction certifiée conforme



C. Delon, LL.L.

COUR FÉDÉRALE DU CANADA

A-201-96

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE,

appelante,

et

SENTINEL SELF-STORAGE CORPORATION,

intimée.

A-202-96

SA MAJESTÉ LA REINE,

appelante,

et

ON-GUARD SELF-STORAGE LIMITED,

intimée.

MOTIFS DES JUGEMENTS

COUR FÉDÉRALE DU CANADA
SECTION D'APPEL

AVOCATS ET PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER

N° DU GREFFE : A-201-96

INTITULÉ DE LA CAUSE : SA MAJESTÉ LA REINE
et
SENTINEL SELF-STORAGE CORP.

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : 18 novembre 1996

MOTIFS DU JUGEMENT DU JUGE LINDEN

AUXQUELS ONT SOUSCRIT LE JUGE STRAYER ET MADAME LE JUGE ROBERTSON

EN DATE DU : 29 novembre 1996

ONT COMPARU :

M^e Louis Williams POUR L'APPELANTE

M^e Donald Cherniawsky POUR L'INTIMÉE

PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER :

M^e George Thomson POUR L'APPELANTE
Sous-procureur général
du Canada
Ottawa (Ontario)

Felesky Flynn POUR L'INTIMÉE
Edmonton (Alberta)

COUR FÉDÉRALE DU CANADA
SECTION D'APPEL

AVOCATS ET PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER

N° DU GREFFE : A-202-96

INTITULÉ DE LA CAUSE : SA MAJESTÉ LA REINE
et
ON-GUARD SELF-STORAGE LIMITED

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : 18 novembre 1996

MOTIFS DU JUGEMENT DU JUGE LINDEN

AUXQUELS ONT SOUSCRIT LE JUGE STRAYER ET MADAME LE JUGE ROBERTSON

EN DATE DU : 29 novembre 1996

ONT COMPARU :

M^e Louis Williams POUR L'APPELANTE

M^e Donald Cherniawsky POUR L'INTIMÉE

PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER :

M^e George Thomson POUR L'APPELANTE
Sous-procureur général
du Canada
Ottawa (Ontario)

Felesky Flynn POUR L'INTIMÉE
Edmonton (Alberta)