

Cour d'appel  
fédérale



Federal Court  
of Appeal

**Date : 20100105**

**Dossiers : A-114-09  
A-113-09**

**Référence : 2010 CAF 1**

**CORAM : LE JUGE EN CHEF BLAIS  
LE JUGE NOËL  
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON**

**ENTRE :**

**EXXONMOBIL CANADA LTD. ET  
EXXONMOBIL CANADA RESOURCES COMPANY  
S/N EXXONMOBIL CANADA PROPERTIES PARTNERSHIP**

**appelantes**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 2 décembre 2009.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 5 janvier 2010.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LE JUGE NOËL**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LE JUGE EN CHEF BLAIS  
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON**

Cour d'appel  
fédérale



Federal Court  
of Appeal

Date : 20100105

Dossiers : A-114-09  
A-113-09

Référence : 2010 CAF 1

**CORAM : LE JUGE EN CHEF BLAIS  
LE JUGE NOËL  
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON**

**ENTRE :**

**EXXONMOBIL CANADA LTD. ET  
EXXONMOBIL CANADA RESOURCES COMPANY  
S/N EXXONMOBIL CANADA PROPERTIES PARTNERSHIP**

**appellantes**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE NOËL**

[1] Il s'agit de deux appels interjetés par ExxonMobil Canada Ltd. et ExxonMobil Canada Resources Company S/N ExxonMobil Canada Properties Partnership (les appelantes) à l'encontre des décisions rendues par le juge Little de la Cour canadienne de l'impôt (le juge de la Cour de l'impôt), qui a conclu, sur la foi de la preuve commune, que les appelantes n'avaient pas

droit aux crédits de taxe sur les intrants (CTI) réclamés sous le régime de l'article 174 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la LTA), relativement à des indemnités de déménagement versées à leurs employés.

[2] De l'avis du juge de la Cour de l'impôt, bien que les CTI demandés par les appelantes aient porté sur des indemnités au sens de l'article 174, en raison de l'application de l'alinéa 170(1)*b*) de la LTA, les appelantes n'y avaient pas droit puisque lesdites indemnités ne visaient pas des biens ou des services acquis « exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle » des employés. Il a également statué que les indemnités ne satisfaisaient pas au critère du caractère raisonnable établi au paragraphe 170(2).

[3] Les appelantes font valoir qu'en rendant cette décision, le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur de droit puisqu'il n'a pas reconnu que l'alinéa 170(1)*b*) et le paragraphe 170(2) ne peuvent s'appliquer lorsque l'article 174 s'applique.

[4] Les deux appels ont été regroupés par ordonnance de la Cour, le 28 avril 2009. Par conséquent, les présents motifs seront consignés dans le dossier principal (A-114-09) et une copie de ces motifs sera versée au dossier A-113-09 pour valoir comme motifs du jugement.

### **DISPOSITIONS LÉGISLATIVES**

[5] Les dispositions législatives applicables sont jointes à l'annexe A des présents motifs.

## **LES FAITS**

[6] Les faits pertinents sont présentés dans l'exposé conjoint des faits, qui est reproduit intégralement dans les motifs du juge de la Cour de l'impôt (2009 CCI 25). Pour les besoins de l'espèce, un résumé de cet exposé suffira.

[7] Les appelantes œuvrent dans l'industrie pétrolière et gazière. Elles exercent leurs activités dans presque chaque province et territoire du Canada. Dans le cadre de ces activités, les appelantes doivent réinstaller leurs employés un peu partout au pays, et parfois dans des régions éloignées. Il est admis que la réinstallation régulière des employés, particulièrement des spécialistes, est un volet essentiel des activités des appelantes et que la politique de réinstallation adoptée par celles-ci visait à faciliter les mutations en faisant en sorte qu'elles dérangent le moins possible les employés (dossier d'appel, vol. II, p. 286 et 287; transcription des témoignages, dossier d'appel, vol. I, p. 154, 218 à 226).

[8] Suivant cette politique de réinstallation, non seulement les appelantes payaient ou remboursaient les frais directs de déménagement engagés par les employés réinstallés, mais elles leur versaient également une indemnité de déménagement d'un maximum de 15 pour cent de leur salaire. L'objet de l'indemnité de déménagement était de dédommager les employés réinstallés pour les frais accessoires du déménagement qui n'étaient pas remboursable au titre de frais de déménagement.

[9] Les appelantes affirment, et l'intimée admet, qu'il s'agit de frais tels que les suivants :

[TRADUCTION] « les frais liés à l'achat de rideaux, de stores et de tapis pour le nouveau logement, à l'installation de nouveaux luminaires, au débranchement et au rebranchement des services publics (par exemple, l'électricité, l'eau et le gaz), à la reprogrammation de téléphones cellulaires et de téléavertisseurs, au paiement de pénalités pour rupture de contrat de services, au premier nettoyage du nouveau logement, à la réexpédition du courrier, à l'enregistrement de véhicules et à l'obtention de permis de conduire dans une autre province, à l'achat d'uniformes et de livres scolaires pour les enfants, au désassemblage et au réassemblage d'articles expédiés, à l'expédition d'articles non couverts, au remplacement d'articles qui ne peuvent pas être expédiés (par exemple, les produits dangereux et les aliments et les plantes provenant de l'étranger) et à la souscription d'assurance supplémentaire pour les biens de valeur expédiés. » (Avis d'appel, dossier d'appel, vol. I, p. 41 et 51, par. 8; réponses aux avis d'appel, dossier d'appel, vol. I, p. 62 et 75, par. 5c)).

[10] À l'exception d'une première tranche d'indemnité s'élevant à 650\$ (pour laquelle les employés devaient être en mesure d'attester, sur demande, à quoi elle avait servi), les employés réinstallés pouvaient utiliser l'indemnité comme il leur plaisait et n'avaient pas à soumettre de reçus. Ainsi, l'utilisation de l'indemnité relevait de l'entière discrétion des employés, si bien que cette indemnité était imposable à titre d'avantage découlant d'un emploi en vertu de l'alinéa 6(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (LIR). Par conséquent, la portion de l'indemnité de déménagement qui dépassait 650 dollars était comptabilisée par les appelantes dans le feuillet T-4 des employés réinstallés.

[11] Les appelantes ont obtenu les CTI demandés à l'égard de tous les paiements ou remboursements relatifs aux frais directs de déménagement engagés par les employés ayant reçu les indemnités, y compris la première tranche de l'indemnité se chiffrant à 650\$, pour laquelle l'employé devait être en mesure d'attester l'utilisation réelle. Seule la partie discrétionnaire de l'indemnité est en cause dans les présents appels.

[12] Le montant total des CTI demandés par les appelantes relativement aux indemnités de déménagement, à part les premières tranches de 650\$, s'élevait à 122 443,13\$ (exposé conjoint des faits, par. 16 et 29). Ces CTI visaient les indemnités de déménagement payées de 1998 à 2002 (dossier d'appel, vol. II, p. 511 et 580 à 582).

[13] Les appelantes ont déduit les indemnités de leur revenu, conformément aux dispositions pertinentes de la LIR. Bien que les actes de procédure n'en fassent pas mention, l'intimée a reconnu à l'audience qu'elle ne conteste pas la validité de ces déductions.

[14] Le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé les CTI demandés. À l'étape de la cotisation, il a soutenu que les indemnités de déménagement n'étaient pas raisonnables au sens de l'alinéa 174*c* de la LTA (réponses aux avis d'appel, par. 24, dossier d'appel, vol. I, p. 68, 81 et 82). Devant la Cour de l'impôt, le procureur général a également fait valoir, au nom du ministre, qu'en raison de l'application de l'alinéa 170*b* de la LTA les appelantes n'avaient pas droit aux CTI qu'elles demandaient (réponses aux avis d'appel, par. 27, dossier d'appel, vol. I, p. 69 et 82).

## **LA DÉCISION DE LA COUR DE L'IMPÔT**

[15] Le juge de la Cour de l'impôt explique d'abord la différence entre une « indemnité » et un « remboursement ». Il conclut ensuite que les paiements en cause présentent les caractéristiques juridiques d'une indemnité (motifs, par. 23).

[16] Le juge de la Cour de l'impôt rejette ensuite la prétention des appelantes selon laquelle l'article 174, qui porte expressément sur les indemnités, est déterminatif. Selon lui, même si les dispositions de l'article 174 s'appliquaient à la présente affaire « cela voudrait simplement dire que les appelantes prendraient la place de leurs employés » (motifs, par. 25). Il reconnaît que, en vertu de l'article 174, ce sont les appelantes qui ont payé [ou qui sont réputées avoir payé] la TPS (motifs, par. 27). Il estime toutefois que l'application de l'article 174 n'exclut pas l'application des articles 169 et 170 (*ibidem*).

[17] Le juge de la Cour de l'impôt indique que, en vertu de l'alinéa 170(1)b), l'employeur ne peut demander aucun CTI relativement à la fourniture d'un bien ou d'un service acquis exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un employé, si le bien ou le service ainsi fourni constitue un avantage imposable selon la LIR. Étant donné que le bien fourni constituait un avantage imposable dans la présente affaire (parce que les indemnités sont imposables), le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'alinéa 170(1)b) s'appliquait et que les appelantes n'avaient donc pas droit aux CTI (motifs, par. 28).

[18] De toute manière, il conclut que les indemnités n'étaient pas « raisonnables » au sens du paragraphe 170(2) de la LTA (motifs, par. 30), car les appelantes n'ont présenté aucune preuve pour établir que les indemnités étaient calculées en fonction de la distance du déménagement, du nombre de membres d'une famille forcés à déménager, ou d'autres facteurs pertinents. Selon le juge de la Cour de l'impôt, « l'attribution arbitraire des indemnités, calculées en fonction du salaire annuel des employés, n'est pas raisonnable au sens du paragraphe 170(2) [...] » (motifs, par. 31).

[19] Le juge de la Cour de l'impôt cite ensuite la décision *3859681 Canada Inc. c. La Reine*, 2003 CCI 501 (*Zellers*), où la juge Campbell a statué que *Zellers* avait droit à des CTI relativement à des indemnités de déménagement versées dans des circonstances identiques à celles de la présente affaire. Toutefois, le juge de la Cour de l'impôt écarte la décision *Zellers* à titre de précédent parce que, dans cette affaire, les parties avaient convenu que les indemnités étaient raisonnables et que la « totalité, ou presque » des indemnités avaient trait à des fournitures taxables (motifs, par. 33 et 34(1) et (2)). De toute manière, le juge de la Cour de l'impôt note que *Zellers* n'est pas un précédent d'application obligatoire puisque la décision a été rendue sous le régime de la procédure informelle (motifs, par. 34(3)).

[20] Enfin, le juge de la Cour de l'impôt fait renvoi à la politique P-075R de l'ARC, selon laquelle une indemnité de déménagement, qui doit être incluse dans le revenu d'un particulier comme avantage imposable, ne donne pas droit aux CTI selon l'article 174 de la LTA. Le juge de la Cour de l'impôt renvoie également à une observation allant dans le même sens tirée du

chapitre 3 de *Canada GST Service*, qu'il attribue à David Sherman (motifs, par. 35) [M. Sherman a depuis affirmé que l'observation en question reflète l'avis de l'ARC, et non le sien (voir GST Case Notes, n° 164, mai 2009, Carswell, p. 8)].

### **POSITIONS DES PARTIES**

[21] Au soutien de leur appel, les appelantes font valoir que le juge de la Cour de l'impôt, ayant conclu que les paiements effectués étaient des « indemnités » au sens de l'article 174 de la LTA, était tenu de mettre en application cette disposition. À leur avis, le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur de droit en rattachant à l'article 174 le critère exposé à l'alinéa 170(1)*b*). Il a commis une autre erreur en appliquant le critère du caractère raisonnable établi au paragraphe 170(2), au lieu de celui établi pour les indemnités à l'alinéa 174*b*).

[22] L'intimée appuie la conclusion tirée par le juge de la Cour de l'impôt. Elle soutient que celui-ci a rejeté avec raison l'argument des appelantes selon lequel l'article 174 était déterminatif. L'application de l'article 174 sans égard au critère établi à l'alinéa 170(1)*b*) entraînerait un résultat absurde. L'intimée fait également valoir que le juge de la Cour de l'impôt a correctement appliqué le paragraphe 170(2) dans son évaluation du caractère raisonnable des indemnités.

[23] De toute manière, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les indemnités ne visaient pas à permettre l'acquisition de fournitures taxables, si bien qu'il manque un élément essentiel

pour l'application de l'article 174. L'intimée soutient que les appels peuvent et doivent être rejetés de manière sommaire pour ce motif.

### **ANALYSE ET DÉCISION**

#### *Argument préliminaire*

[24] À l'appui de son argument selon lequel les appels devraient être rejetés sommairement, l'intimée souligne que l'article 174 s'applique uniquement si les fournitures de biens ou de services acquises grâce aux indemnités sont des fournitures (« [...] dont la totalité, ou presque, sont des fournitures taxables, sauf des fournitures détaxées [...] » (sous-alinéa 174a)(i)). D'après l'intimée, les appelantes n'ont pas démontré que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur manifeste ou dominante en concluant que cette condition n'avait pas été remplie (mémoire de l'intimée, par. 11).

[25] Toutefois, un examen des motifs révèle que le juge de la Cour de l'impôt n'a pas tiré une telle conclusion. L'unique affirmation du juge de la Cour de l'impôt à cet égard se trouve au paragraphe 34 de ses motifs où il affirme qu'il est possible d'écarter la décision *Zellers* à titre de précédent pour trois motifs, le second étant le suivant :

Dans *Zellers*, les parties avaient convenu que la « totalité, ou presque » des indemnités avaient trait à des fournitures taxables. En l'espèce, l'avocat de l'intimée a affirmé que les appelantes ne pouvaient pas demander des CTI parce que les indemnités n'avaient pas trait, en totalité, ou presque, à des fournitures taxables.

À part signaler cette différence, le juge de la Cour de l'impôt ne formule aucune conclusion pour ce qui est de savoir si, en l'espèce, « la totalité, ou presque » des indemnités avaient trait à des

fournitures taxables. En fait, il n'y avait pas lieu de le faire compte tenu de sa conclusion antérieure que les conditions établies à l'alinéa 170(1)*b*) et au paragraphe 170(2) étaient applicables et n'avaient pas été remplies.

[26] Dans la cotisation des appelantes, le ministre n'a pas présumé que les fournitures n'étaient pas des fournitures taxables ou qu'elles étaient détaxées. L'argument a été avancé pour la première fois dans les réponses aux avis d'appel. Selon la preuve relative à ce point précis, les indemnités visaient à dédommager les employés réinstallés pour les frais accessoires découlant de leur déménagement, autres que les frais de déménagement remboursables. Une liste des frais visés par les indemnités figurait dans les avis d'appel (voir le paragraphe 9, ci-dessus).

[27] L'intimée soutient que, parmi les éléments inscrits sur cette liste, quatre seraient exempts de taxe et un serait détaxé (p. ex., l'immatriculation de véhicules et l'obtention de nouveaux permis de conduire dans une autre province, le branchement à un réseau de distribution d'eau, la souscription d'assurance supplémentaire pour les biens de valeur expédiés, le remplacement des aliments surgelés).

[28] À mon avis, cela ne démontre pas que « la totalité, ou presque » des biens ou services figurant sur cette liste ne sont pas des fournitures taxables. D'abord, comme l'ont souligné les appelantes, les éléments qui seraient exempts de taxe ou détaxés sont des articles de faible prix. Surtout, la liste fournie par les appelantes n'est pas exhaustive (les avis d'appel contiennent l'énoncé suivant : [TRADUCTION] « Par exemple, il s'agit de frais tels que les suivants : [...]).

Parmi l'immense variété de fournitures que pourraient viser les indemnités, le fait que quatre sont exemptes de taxe et une est détaxée ne démontre pas que le critère en question – soit que la « totalité, ou presque » des indemnités doit avoir trait à des fournitures taxables – n'a pas été respecté.

[29] Par conséquent, je rejette l'argument préliminaire de l'intimée visant le rejet sommaire des appels.

*La question à trancher*

[30] La principale question à trancher a trait à l'interprétation de la loi : le critère énoncé à l'alinéa 170(1)b) s'applique-t-il à une demande de CTI présentée sous le régime de l'article 174? Le juge de la Cour de l'impôt a répondu à cette question par l'affirmative. Compte tenu de la nature de cette question, le juge de la Cour de l'impôt devait arriver à la conclusion correcte concernant ce point.

[31] Pour arriver à sa conclusion, le juge de la Cour de l'impôt a reconnu que les sommes versées par les appelantes à leurs employés étaient des « indemnités » et non des « remboursements » pour les besoins de la LTA (motifs, par. 21), si bien qu'elles tombaient sous le coup de l'article 174. Toutefois, il a statué, sur la base de l'alinéa 170(1)b), qu'étant donné que les indemnités constituaient un avantage imposable accordé aux employés, les appelantes ne pouvaient demander de CTI en vertu de l'article 174.

[32] L'essentiel du raisonnement du juge de la Cour de l'impôt se trouve au paragraphe 28 de ses motifs :

L'article 169 de la LTA prévoit qui a le droit de demander des CTI. Toutefois, le libellé de cette disposition indique clairement que ce droit est assujéti aux autres dispositions de la partie IX de la LTA. L'alinéa 170(1)*b* de la LTA est l'une de ces autres dispositions. Selon cet alinéa, aucun CTI ne peut être demandé quant à une fourniture acquise exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle d'un employé, sauf si cette fourniture ne constituait pas un avantage imposable et si l'employé n'a rien eu à payer pour l'obtenir. En l'espèce, la partie de l'indemnité de déménagement dépassant 650 \$ constituait un avantage imposable. L'alinéa 170(1)*b* de la LTA fait donc en sorte que les appelantes n'ont pas droit aux CTI en cause.

[Non souligné dans l'original]

[33] Ce raisonnement reflète une interprétation qui exclut l'article 174 de la LTA. Cet article est fondé sur le versement d'une « indemnité » dont le sens est le même selon la LTA et la LIR, soit une somme préétablie payée dans un but précis dans des circonstances où l'utilisation de la somme demeure à l'entière discrétion du bénéficiaire et où le bénéficiaire n'a pas à rendre de comptes (en ce qui a trait à la LIR, voir *Canada c. Pascoe*, 1975 CCI 656 au paragraphe 7; en ce qui concerne la LTA, voir la politique P-075-06 de l'ARC). Suivant l'alinéa 6(1)*b* de la LIR, l'indemnité payée par un employeur, à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance « ou à titre d'allocations à toute autre fin », est toujours traitée comme un revenu versé à l'employé (sous réserve des exceptions exposées aux sous-alinéas 6(1)*b*(i) à (ix) (voir l'annexe A), aucune de ces exceptions n'étant pertinentes pour la présente analyse). Il s'ensuit que le fait qu'une indemnité est imposable en vertu de la LIR ne peut en soi exclure l'application de l'article 174. Il est bien établi que le législateur n'est pas censé parler pour ne rien dire.

[34] L'intimée semble admettre ce point. Elle soutient que, selon une interprétation appropriée, l'alinéa 170(1)*b* n'exclut pas toutes les indemnités, mais seulement celles ayant pour but de défrayer l'acquisition de biens « exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle » d'un employé (c'est-à-dire un « avantage ») au sens de l'alinéa 170(1)*b* (mémoire de l'intimée, par. 31).

[35] Selon le raisonnement de l'intimée, il est manifeste qu'en adoptant cette disposition le législateur estimait qu'aucun CTI ne devait être accordé relativement aux biens acquis par l'employeur et fournis aux employés exclusivement pour leur consommation ou leur utilisation personnelle. Si l'employeur ne peut demander aucun CTI à l'égard de ces biens lorsqu'il les fournit directement, pourquoi pourrait-il en demander lorsqu'il verse une indemnité servant à financer l'achat des mêmes biens? Se fondant sur ce raisonnement, l'intimée soutient que l'employeur devrait pouvoir réclamer des CTI à l'égard des indemnités servant à financer, par exemple, les déplacements (quand il s'agit de déplacements professionnels) ou les fournitures de bureau, mais non les fournitures destinées exclusivement à la consommation ou à l'utilisation personnelle des employés, telles que les tapis, les rideaux et ainsi de suite (*ibidem*).

#### *Interprétation de l'article 174 de la LTA*

[36] Comme toutes les dispositions législatives, l'article 174 doit être interprété dans son contexte global et il faut lire ses termes en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la LTA, l'objet de la LTA et l'intention du législateur (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, par. 21).

[37] Le paragraphe 169(1), qui établit les conditions d'admissibilité aux CTI, commence comme suit : « [s]ous réserve des autres dispositions de la présente partie [...] ». L'article 170 et l'article 174 tombent sous le coup de la partie IX de la LTA. Ces dispositions ont trait au droit de demander des CTI dans des situations distinctes, mais liées. L'article 170 porte sur les CTI que l'employeur peut demander relativement aux indemnités en nature fournies aux employés, et l'article 174 porte sur les CTI réclamés à l'égard des indemnités versées aux employés.

[38] En vertu de l'alinéa 170(1)*b*), aucun CTI ne peut être demandé relativement à des biens ou services acquis « exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle » d'un employé (l'avantage), à moins que l'employé n'ait payé une contrepartie adéquate ou que l'avantage doive être, pour toute autre raison, être inclus dans le revenu en vertu de l'article 6 de la LIR (autrement dit, s'il ne constitue pas un avantage imposable). De plus, l'alinéa 170(2)*a*) exige que « la consommation ou l'utilisation du bien ou du service, compte tenu de leur qualité, nature ou coût, [soit] raisonnable dans les circonstances, eu égard à la nature des activités commerciales de l'inscrit [...] ».

[39] L'article 174 a trait au droit de demander des CTI relativement à des indemnités versées aux employés pour financer la fourniture de biens ou de services identifiables. Le sous-alinéa 174*a*)(iv) suppose que l'employé « a acquis » les biens ou les services envisagés par l'employeur quand ce dernier lui a versé l'indemnité (bien que, comme nous l'avons vu, rien ne soit jamais certain à cet égard) et la seule exigence en ce qui a trait au type de biens ou de

services est que l'employé acquière les fournitures « relativement à des activités [que l'employeur] exerce ».

[40] L'autre condition pertinente pour la présente analyse est celle qui vise à assurer que les indemnités soient raisonnables. Ainsi, l'alinéa 174*b*) importe dans la LTA les conditions applicables à la reconnaissance d'une dépense dans le calcul du bénéfice d'un contribuable selon l'article 9 de la LIR, y compris l'exigence que la dépense soit engagée en vue de tirer ou de produire un revenu (alinéa 18(1)*a*) de la LIR) et que la somme demandée soit « raisonnable dans les circonstances » (article 67 de la LIR).

[41] De plus, en vertu de l'alinéa 174*c*), si une indemnité tombe sous le coup des sous-alinéas 6(1)*b*)(v), (vi), (vii) ou (vii.1) de la LIR, elle doit être raisonnable compte tenu de la fin visée. Bien que l'intimée n'ait pas invoqué cette disposition lorsqu'elle a produit les cotisations, elle concède que cette disposition ne s'applique pas étant donné qu'aucune des dispositions pertinentes de la LIR ne s'applique aux faits de l'espèce.

[42] Lorsque les conditions énoncées à l'article 174 de la LTA sont remplies, l'employeur est réputé avoir reçu la fourniture des biens ou des services pour laquelle il a versé l'indemnité; toute consommation ou utilisation des biens ou des services par l'employé est réputée être celle de l'employeur; et l'employeur est réputé avoir payé, au moment du versement de l'indemnité, une taxe dont le montant est établi par la formule prévue à l'alinéa 174*f*).

[43] Bien que les articles 170 et 174 visent des situations qui peuvent sembler analogues, il ressort clairement des régimes distincts applicables que le législateur voulait qu'ils s'appliquent de manière distincte, en fonction de leurs propres conditions. À mon avis, il s'ensuit que les conditions prévues à l'article 170 ne s'appliquent pas à la demande faite en vertu de l'article 174, et qu'inversement les conditions prévues à l'article 174 ne s'appliquent pas à la demande fondée sur l'article 170. Toutefois, cela ne veut pas dire qu'il faut interpréter ces dispositions isolément ou sans tenir compte l'une de l'autre.

[44] À cet égard, la position de l'intimée a changé au cours de l'audience. Si j'ai bien compris l'avocate de l'intimée, elle ne soutient plus que la condition prévue à l'alinéa 170(1)*b* s'applique à la demande faite en vertu de l'article 174, comme l'a statué le juge de la Cour de l'impôt. Elle fait plutôt valoir que l'article 174 peut et devrait être interprété d'une manière qui est compatible avec l'alinéa 170(1)*b*.

[45] À l'appui de sa position qu'une interprétation harmonieuse de ces dispositions est possible, l'avocate de l'intimée a attiré notre attention sur la formulation précise du sous-alinéa 174*a*(iv) et a insisté pour dire que, aux termes de cette disposition, l'expression « relativement à des activités [que l'employeur] exerce » fait renvoi aux fournitures de biens et de services que l'indemnité est censée financer, et non à l'indemnité elle-même. Voici les termes pertinents :

**174.** Pour l'application de la présente partie, [...]

**174.** For the purposes of this Part, where

a) la personne <u>verse une indemnité</u> ,	(a) a person <u>pays an indemnité</u>
[...]:	...
(i) [...] <u>pour des fournitures [...], de biens ou de services que le salarié, [...] a acquis [...] relativement à des activités qu'elle exerce,</u>	for
[...]	(iv) <u>supplies ... of property or services acquired ... by the employee, ... in relation to activities engaged in by the person,</u>
	...

[Non souligné dans l'original]

[46] La distinction est significative. Même s'il ne fait aucun doute que les indemnités en cause ont trait aux activités des appelantes en raison de leur objectif (soit de faciliter la réinstallation régulière de leurs employés), on ne peut en dire autant des biens ou services que les indemnités sont censées financer.

[47] Se fondant sur cette distinction, l'intimée soutient que les biens ou services devant être acquis au moyen des indemnités – tels que les tapis, les services de nettoyage du domicile, etc., qui sont destinés exclusivement à la consommation ou l'utilisation personnelle des employés – n'ont aucun rapport avec les activités des appelantes et, par conséquent, ne sont pas admissibles. Par contre, les indemnités visant la fourniture de biens ou de services qui sont liés aux activités de l'employeur, telles que les indemnités de déplacement et les fournitures de bureau, sont admissibles.

[48] Dans *Zellers*, la distinction que l'avocate de l'intimée invoque a été portée à l'attention de la cour, comme l'atteste le passage suivant (*Zellers*, par. 6) :

[...] l'intimée soutenait qu'il doit exister un critère de relation ou de lien qui lierait directement la fourniture pour laquelle la taxe est payée aux activités commerciales ou d'affaires de *Zellers*. L'intimée soutenait que des articles comme la connexion à Internet, celle du câble ou les rideaux ne sont manifestement pas liés aux activités commerciales de *Zellers* mais sont destinés à l'utilisation personnelle et à la jouissance exclusive des employés de *Zellers* ayant été réinstallés. [...]

Toutefois, la cour ne s'est pas penchée sur cet argument dans *Zellers*. Elle n'a pas abordé la question et a tiré la conclusion que le critère de relation a été rempli du seul fait que les indemnités étaient liées aux activités que menait *Zellers* (*Zellers*, par. 16, 17 et 18).

[49] En réponse à cet argument, l'avocat des appelantes a insisté sur le fait qu'il fallait accorder la plus grande portée possible aux mots « relativement à ». Selon lui, étant donné que les indemnités en cause sont liées aux activités des appelantes, les biens ou services que ces indemnités sont censées financer satisfont aussi à cette exigence (voir également le mémoire des appelantes, par. 50). Avec tout le respect que je lui dois, je ne suis pas d'accord.

[50] À mon avis, le fait qu'une indemnité est liée aux activités de l'employeur (et déductible sous le régime de la LIR) ne signifie pas nécessairement que les fournitures de biens ou de services que cette indemnité est censée financer satisfont à cette exigence. Si on veut attribuer un sens aux termes du sous-alinéa 174a)(iv), il faut tenir compte des biens ou services particuliers qu'on envisage d'acquérir ainsi que de leur utilisation prévue. En appliquant ces critères, on

constate que les biens ou services que l'employeur destine à l'utilisation personnelle exclusive des employés et qui se prêtent à une telle utilisation n'ont aucun rapport avec les activités de l'employeur. Par contre, les biens ou services que les employés peuvent utiliser dans le cadre de leurs activités professionnelles, et qui sont destinés à une telle utilisation, sont en rapport avec les activités de l'employeur.

[51] Ce raisonnement donne un sens concret aux termes utilisés par le législateur pour encadrer le droit aux CTI relativement aux indemnités. Il permet également un résultat qui est compatible avec le droit de l'employeur aux CTI en vertu de l'article 170 lorsque les mêmes biens ou services sont acquis directement par l'employeur et fournis aux employés. Selon les notes explicatives concernant le projet de loi C-62, adopté le 10 avril 1990, il était prévu que l'article 174 serait restreint de cette façon (Notes explicatives du projet de loi C-62, p. 63) :

#### Article 174 – Indemnités de déplacement et autres

Cet article s'applique aux indemnités versées par une personne à un salarié au titre des dépenses engagées par ce dernier au Canada pour des fournitures dont la totalité, ou presque, est constituée de fournitures taxables (comme les dépenses de déplacement). Dans la mesure où les indemnités sont (ou seraient) déductibles dans le calcul du revenu de la personne pour une année d'imposition aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la personne est réputée avoir reçu une fourniture taxable et avoir payé, au moment du versement de l'indemnité, une TPS relativement à la fourniture, égale à 7/107e de l'indemnité. Cela permet à l'employeur de se voir rembourser, par le biais du crédit de taxe sur les intrants, la TPS payée sur les dépenses par le salarié, laquelle taxe, si les dépenses avaient été engagées directement par l'employeur, aurait été remboursable grâce au crédit de taxe sur les intrants. La même règle s'applique à l'égard des indemnités versées aux associés lorsque l'inscrit est une société de personnes.

[Non souligné dans l'original]

Sept ans plus tard, cet avis a été réitéré dans les notes techniques du ministère des Finances publiées en juillet 1997, au moment de la dernière modification de l'article 174 (Notes Techniques, p. 269) :

[TRADUCTION]

[...] L'article 174 a pour objet de permettre à une personne — employeur [...] — de demander un crédit de taxe sur les intrants ou un remboursement relativement aux indemnités versées pour certaines dépenses dans la même mesure qu'elle aurait pu le faire si elle avait engagé les dépenses directement. Cet article est modifié de sorte que ce résultat puisse être atteint de façon plus directe. À cette fin, [...] le bien ou le service utilisé par le salarié [...] est réputé avoir été utilisé par l'employeur [...] et le moment auquel la personne est réputée avoir payé la taxe relativement à la fourniture est celui auquel l'indemnité est versée.

[Non souligné dans l'original]

Bien que ces extraits ne soient pas déterminants, ils donnent une indication convaincante de l'intention du législateur et, dans la mesure où il est possible d'interpréter les termes du sous-alinéa 174a)(iv) d'une manière qui permet d'atteindre cet objectif, il faut ainsi les interpréter.

[52] Par conséquent, je conclus à la lumière des faits de l'espèce que la condition prévue au sous-alinéa 174a)(iv) n'a pas été remplie, étant donné que les fournitures de biens ou de services que les indemnités étaient censées financer (telles qu'elles figurent dans les avis d'appel respectifs) étaient destinées à l'utilisation personnelle exclusive des employés et, par conséquent, n'étaient pas liées aux activités des appelantes. Je conviens donc avec le juge de la Cour de l'impôt que les appelantes n'avaient pas de droit aux CTI en vertu de l'article 174, mais pour des motifs différents de ceux qu'il a exposés.

*De toute manière, l'indemnité était-elle raisonnable?*

[53] Estimant que les conditions de l'article 170 s'appliquent à une demande faite en vertu de l'article 174, le juge de la Cour de l'impôt a ensuite statué que le critère du caractère raisonnable établi au paragraphe 170(2) n'avait pas été respecté. Pour les motifs déjà exposés et ceux qui suivent, j'estime qu'il n'était pas loisible au juge de la Cour de l'impôt de rejeter la demande en se fondant sur des exigences autres que celles exposées à l'article 174.

[54] L'article 174 porte sur des paiements qui relèvent du sens juridiquement reconnu du terme « indemnité ». Tel que signalé, la personne qui reçoit une indemnité n'est aucunement obligée de rendre des comptes et demeure libre d'utiliser l'indemnité comme il lui plaît. Par conséquent, il n'est pas possible d'évaluer le caractère raisonnable de la « consommation » ou de l'« utilisation » réelle des biens ou des services tel qu'envisagé à l'alinéa 170(2)a). Il est également impossible de déterminer si le montant de la taxe que l'employeur est réputé avoir payé relativement à une indemnité en vertu de l'article 174 est calculé sur « la contrepartie » ou sur « la valeur » du bien ou du service est raisonnable dans les circonstances, tel que prévu par l'alinéa 170(2)b), étant donné que « la contrepartie » ou « la valeur » (le cas échéant) est inconnue.

[55] Voilà pourquoi le critère prévu à l'alinéa 174b) de la LTA renvoie au caractère raisonnable de l'indemnité dont le montant est déductible entre les mains de l'employeur (en vertu de la LIR), et non à la consommation, à l'utilisation ou à la valeur réelle des biens ou des services que l'indemnité est censée financer. De même, selon l'alinéa 174c), le caractère

raisonnable doit être évalué en fonction de l'objet de l'indemnité (l'indemnité est-elle raisonnable compte tenu de la fin recherchée?), et non en fonction de la consommation, de l'utilisation ou de la valeur réelle des fournitures.

[56] En l'espèce, l'intimée concède que, en ce qui concerne les deux critères énoncés à l'article 174, seul celui de l'alinéa 174b) est applicable. Elle concède également qu'il a été satisfait à ce dernier critère puisqu'elle ne conteste pas l'affirmation des appelantes que les indemnités étaient déductibles en vertu des dispositions pertinentes de la LIR et, par conséquent, « raisonnable[s] dans les circonstances » en vertu de cette loi. [Compte tenu de cette concession, le juge de la Cour de l'impôt se devait de conclure qu'il était satisfait au critère du caractère raisonnable énoncé à l'article 174.]

[57] Pour ces motifs, je rejeterais les appels en me fondant uniquement sur le fait que les appelantes n'ont pas établi de lien entre la fourniture des biens ou services que les indemnités étaient censées financer et leurs activités, tel que l'exige le sous-alinéa 174a)(iv). En raison du regroupement des appels, l'intimée ne devrait avoir droit qu'à un mémoire de frais dans le dossier A-114-09.

« Marc Noël »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord  
Pierre Blais, juge en chef »

« Je suis d'accord  
Carolyn Layden-Stevenson, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme  
Édith Malo, LL.B.

## ANNEXE A

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

### Règle générale

**169.** (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable;

B :

a) dans le cas où la taxe est réputée, par le paragraphe 202(4), avoir été payée relativement au bien le dernier jour d'une année d'imposition de la personne, le pourcentage que représente l'utilisation que la personne faisait du bien dans le cadre de ses activités commerciales au cours de cette année par rapport à

### General rule for credits

**169.** (1) Subject to this Part, where a person acquires or imports property or a service or brings it into a participating province and, during a reporting period of the person during which the person is a registrant, tax in respect of the supply, importation or bringing in becomes payable by the person or is paid by the person without having become payable, the amount determined by the following formula is an input tax credit of the person in respect of the property or service for the period:

$$A \times B$$

Where

A is the tax in respect of the supply, importation or bringing in, as the case may be, that becomes payable by the person during the reporting period or that is paid by the person during the period without having become payable; and

B is

(a) where the tax is deemed under subsection 202(4) to have been paid in respect of the property on the last day of a taxation year of the person, the extent (expressed as a percentage of the total use of the property in the course of commercial activities and businesses of the person during that taxation year) to which the person used the property in the

l'utilisation totale qu'elle en faisait alors dans le cadre de ses activités commerciales et de ses entreprises;

*b)* dans le cas où le bien ou le service est acquis, importé ou transféré dans la province, selon le cas, par la personne pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne utilisait l'immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition ou importation de tout ou partie de l'immobilisation;

*c)* dans les autres cas, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis ou importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans la province, selon le cas, pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

### Améliorations

(1.1) Lorsqu'une personne acquiert ou importe un bien ou un service, ou le transfère dans une province participante, pour l'utiliser partiellement dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations et partiellement à d'autres fins, les présomptions suivantes s'appliquent aux fins du calcul de son crédit de taxe sur les intrants relativement au bien ou au service :

*a)* malgré l'article 138, la partie du

course of commercial activities of the person during that taxation year,

*(b)* where the property or service is acquired, imported or brought into the province, as the case may be, by the person for use in improving capital property of the person, the extent (expressed as a percentage) to which the person was using the capital property in the course of commercial activities of the person immediately after the capital property or a portion thereof was last acquired or imported by the person, and

*(c)* in any other case, the extent (expressed as a percentage) to which the person acquired or imported the property or service or brought it into the participating province, as the case may be, for consumption, use or supply in the course of commercial activities of the person.

### Determining credit for improvement

(1.1) Where a person acquires or imports property or a service or brings it into a participating province partly for use in improving capital property of the person and partly for another purpose, for the purpose of determining an input tax credit of the person in respect of the property or service,

*(a)* notwithstanding section 138, that part of the property or service that is for use in improving the capital property and the remaining part of the property or service are each deemed to be a separate

bien ou du service qui est à utiliser dans le cadre d'améliorations apportées à l'immobilisation et l'autre partie du bien ou du service sont réputées être des biens ou des services distincts qui sont indépendants l'un de l'autre;

*b)* la taxe payable relativement à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, de la partie du bien ou du service qui est à utiliser dans le cadre d'améliorations apportées à l'immobilisation est réputée correspondre au résultat du calcul suivant :

$$A \times B$$

où :

- A représente la taxe payable (appelée « taxe totale payable » au présent article) par la personne relativement à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, du bien ou du service, calculée compte non tenu du présent article,
- B le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la contrepartie totale payée ou payable par la personne pour la fourniture au Canada du bien ou du service, ou la valeur des produits importés ou du bien transféré dans la province, est incluse dans le calcul du prix de base rajusté de l'immobilisation pour la personne pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ou le serait si la personne était un contribuable aux termes de cette loi;

property or service that does not form part of the other;

*(b)* the tax payable in respect of the supply, importation or bringing in, as the case may be, of that part of the property or service that is for use in improving the capital property is deemed to be equal to the amount determined by the formula

$$A \times B$$

Where

- A is the tax payable (in this section referred to as the "total tax payable") by the person in respect of the supply, importation or bringing in, as the case may be, of the property or service, determined without reference to this section, and
- B is the extent (expressed as a percentage) to which the total consideration paid or payable by the person for the supply in Canada of the property or service or the value of the imported goods or the property brought in is or would be, if the person were a taxpayer under the *Income Tax Act*, included in determining the adjusted cost base to the person of the capital property for the purposes of that Act; and

*(c)* the tax payable in respect of that part of the property or service that is not for use in improving the capital property is deemed to be equal to the difference between the total tax payable and the amount determined under paragraph *(b)*.

c) la taxe payable relativement à l'autre partie du bien ou du service est réputée égale à la différence entre la taxe totale payable et le montant calculé selon l'alinéa b).

(1.2) et (1.3) [Abrogés, 1997, ch. 10, art. 161]

#### Produits importés en vue d'un service commercial

(2) Sous réserve de la présente partie, lorsqu'un inscrit importe des produits d'une personne non-résidente qui n'est pas inscrite aux termes de la sous-section d de la section V, en vue d'effectuer, au profit de cette dernière, la fourniture taxable d'un service commercial relatif aux produits et que, au cours d'une période de déclaration de l'inscrit, la taxe relative à l'importation devient payable par lui ou est payée par lui sans qu'elle soit devenue payable, le crédit de taxe sur les intrants de l'inscrit relativement aux produits pour la période de déclaration est égal à cette taxe.

#### Crédit limité aux institutions financières désignées particulières

(3) Un montant n'est inclus dans le calcul du crédit de taxe sur les intrants d'une personne au titre de la taxe qui devient payable par elle aux termes du paragraphe 165(2) ou de l'article 212.1 pendant qu'elle est une institution financière désignée particulière que si, selon le cas :

a) le crédit de taxe sur les intrants se rapporte :

(i) soit à la taxe que la personne est réputée avoir payée aux

(1.2) and (1.3) [Repealed, 1997, c. 10, s. 161))

#### Credit for goods imported to provide commercial service

(2) Subject to this Part, where a registrant imports goods of a non-resident person who is not registered under Subdivision d of Division V for the purpose of making a taxable supply to the non-resident person of a commercial service in respect of the goods and, during a reporting period of the registrant, tax in respect of the importation becomes payable by the registrant or is paid by the registrant without having become payable, the input tax credit of the registrant in respect of the goods for the reporting period is an amount equal to that tax.

#### Restricted credit for selected listed financial institutions

(3) No amount shall be included in determining an input tax credit of a person in respect of tax that becomes payable by the person under subsection 165(2) or section 212.1 while the person is a selected listed financial institution unless

(a) the input tax credit is in respect of

(i) tax that the person is deemed to have paid under subsection 171(1), 171.1(2), 206(2) or (3) or 208(2) or (3), or

(ii) an amount of tax that is prescribed for the purposes of paragraph (a) of the description of F in subsection

termes des paragraphes  
171(1), 171.1(2), 206(2) ou  
(3) ou 208(2) ou (3),

(ii) soit à un montant de taxe  
qui est visé par règlement pour  
l'application de l'alinéa *a*) de  
l'élément F de la formule  
figurant au paragraphe  
225.2(2);

*b*) la personne peut demander le  
crédit de taxe sur les intrants aux  
termes des paragraphes 193(1) ou  
(2).

#### Documents

(4) L'inscrit peut demander un  
crédit de taxe sur les intrants pour une  
période de déclaration si, avant de  
produire la déclaration à cette fin :

*a*) il obtient les renseignements  
suffisants pour établir le montant  
du crédit, y compris les  
renseignements visés par  
règlement;

*b*) dans le cas où le crédit se  
rapporte à un bien ou un service  
qui lui est fourni dans des  
circonstances où il est tenu  
d'indiquer la taxe payable  
relativement à la fourniture dans  
une déclaration présentée au  
ministre aux termes de la présente  
partie, il indique la taxe dans une  
déclaration produite aux termes de  
la présente partie.

#### Dispense

(5) Le ministre peut, s'il est  
convaincu qu'il existe ou existera des  
documents suffisants pour établir les

225.2(2); or

(*b*) the person is permitted to claim  
the input tax credit under  
subsection 193(1) or (2).

#### Required documentation

(4) A registrant may not claim an  
input tax credit for a reporting period  
unless, before filing the return in  
which the credit is claimed,

(*a*) the registrant has obtained  
sufficient evidence in such form  
containing such information as will  
enable the amount of the input tax  
credit to be determined, including  
any such information as may be  
prescribed; and

(*b*) where the credit is in respect of  
property or a service supplied to  
the registrant in circumstances in  
which the registrant is required to  
report the tax payable in respect of  
the supply in a return filed with the  
Minister under this Part, the  
registrant has so reported the tax in  
a return filed under this Part.

#### Exemption

(5) Where the Minister is satisfied  
that there are or will be sufficient  
records available to establish the  
particulars of any supply or  
importation or of any supply or  
importation of a specified class and  
the tax in respect of the supply or  
importation paid or payable under this  
Part, the Minister may

(*a*) exempt a specified registrant, a  
specified class of registrants or  
registrants generally from any of

faits relatifs à une fourniture ou à une importation, ou à une catégorie de fournitures ou d'importations, ainsi que pour calculer la taxe relative à la fourniture ou à l'importation, qui est payée ou payable en application de la présente partie :

*a)* dispenser un inscrit, une catégorie d'inscrits ou les inscrits en général des exigences prévues au paragraphe (4) relativement à la fourniture ou à l'importation ou à une fourniture ou une importation de la catégorie;

*b)* préciser les modalités de la dispense.

the requirements of subsection (4) in respect of that supply or importation or a supply or importation of that class; and

*(b)* specify terms and conditions of the exemption.

### **Restriction**

**170.** (1) Le calcul du crédit de taxe sur les intrants d'un inscrit n'inclut pas de montant au titre de la taxe payable par celui-ci relativement aux biens ou services suivants :

[...]

*b)* le bien ou le service acquis, importé ou transféré dans une province participante au cours d'une période de déclaration de l'inscrit, ou antérieurement, exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelles — appelées « avantage » au présent alinéa — au cours de cette période, soit d'un particulier qui est le cadre ou le salarié de l'inscrit — ou qui a accepté ou a cessé de l'être — ,

### **Restriction**

**170.** (1) In determining an input tax credit of a registrant, no amount shall be included in respect of the tax payable by the registrant in respect of

...

*(b)* a supply, importation or bringing into a participating province of property or a service that is acquired, imported or brought in by the registrant at any time in or before a reporting period of the registrant exclusively for the personal consumption, use or enjoyment (in this paragraph referred to as the "benefit") in that period of a particular individual who was, is or agrees to become an officer or employee of the registrant, or of another individual

soit d'un autre particulier lié à un tel particulier, sauf si, selon le cas :

(i) l'inscrit a effectué, au profit de l'un de ces particuliers, une fourniture taxable du bien ou du service pour une contrepartie, qui devient due au cours de cette période, égale à la juste valeur marchande du bien ou du service au moment où la contrepartie devient due,

(ii) aucun montant n'étant payable par le particulier pour l'avantage, aucun montant n'est inclus en application de l'article 6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement à l'avantage dans le calcul de son revenu aux fins de cette loi;

c) le bien fourni par bail, licence ou accord semblable au cours de la période de déclaration de l'inscrit, ou avant, principalement pour la consommation ou l'utilisation personnelles d'un des particuliers suivants au cours de cette période, sauf si l'inscrit a effectué au cours de cette période, au profit d'un tel particulier, une fourniture taxable du bien pour une contrepartie, qui devient due au cours de cette période, égale à la juste valeur marchande de la fourniture au moment où la contrepartie devient due :

(i) si l'inscrit est un particulier, lui-même ou un autre particulier qui lui est lié,

(ii) s'il est une société de personnes, le particulier qui en est un associé ou un autre

related to the particular individual, except where

(i) the registrant makes a taxable supply of the property or service to the particular individual or the other individual for consideration that becomes due in that period and that is equal to the fair market value of the property or service at the time the consideration becomes due, or

(ii) if no amount were payable by the particular individual for the benefit, no amount would be included under section 6 of the *Income Tax Act* in respect of the benefit in computing the income of the particular individual for the purposes of that Act; and

(c) a supply made in or before a reporting period of the registrant of property, by way of lease, licence or similar arrangement, primarily for the personal consumption, use or enjoyment in that period of

(i) where the registrant is an individual, the registrant or another individual related to the registrant,

(ii) where the registrant is a partnership, an individual who is a member of the partnership or another individual who is an employee, officer or shareholder of, or related to, a member of the partnership,

(iii) where the registrant is a corporation, an individual who

particulier qui est le salarié, le cadre ou l'actionnaire de l'associé ou qui est lié à celui-ci,

(iii) s'il est une personne morale, le particulier qui est son actionnaire ou un autre particulier qui est lié à celui-ci,

(iv) s'il est une fiducie, le particulier qui est son bénéficiaire ou un autre particulier qui est lié à celui-ci.

#### Autre restriction

(2) Le calcul du crédit de taxe sur les intrants d'un inscrit n'inclut pas de montant au titre de la taxe payable par celui-ci relativement à un bien ou un service qu'il a acquis, importé ou transféré dans une province participante, sauf dans la mesure où :

*a)* d'une part, la consommation ou l'utilisation du bien ou du service, compte tenu de leur qualité, nature ou coût, est raisonnable dans les circonstances, eu égard à la nature des activités commerciales de l'inscrit;

*b)* d'autre part, le montant est calculé sur la contrepartie du bien ou du service ou sur la valeur du bien qui est raisonnable dans les circonstances.

is a shareholder of the corporation or another individual related to the shareholder, and

(iv) where the registrant is a trust, an individual who is a beneficiary of the trust or another individual related to the beneficiary,

except where the registrant makes a taxable supply of the property in that period to such an individual for consideration that becomes due in that period and that is equal to the fair market value of the supply at the time the consideration becomes due.

#### Further restriction

(2) In determining an input tax credit of a registrant, no amount shall be included in respect of the tax payable by the registrant in respect of property or a service acquired, imported or brought into a participating province by the registrant, except to the extent that

*(a)* the consumption or use of property or services of such quality, nature or cost is reasonable in the circumstances, having regard to the nature of the commercial activities of the registrant; and

*(b)* the amount is calculated on consideration for the property or service or on a value of the property that is reasonable in the circumstances.

### **Indemnités pour déplacement et autres**

**174.** Pour l'application de la présente partie, une personne est réputée avoir reçu la fourniture d'un bien ou d'un service dans le cas où, à la fois :

*a)* la personne verse une indemnité à l'un de ses salariés, à l'un de ses associés si elle est une société de personnes ou à l'un de ses bénévoles si elle est un organisme de bienfaisance ou une institution publique :

(i) soit pour des fournitures dont la totalité, ou presque, sont des fournitures taxables, sauf des fournitures détaxées, de biens ou de services que le salarié, l'associé ou le bénévole a acquis au Canada relativement à des activités qu'elle exerce,

(ii) soit pour utilisation au Canada d'un véhicule à moteur relativement à des activités qu'elle exerce;

*b)* un montant au titre de l'indemnité est déductible dans le calcul du revenu de la personne pour une année d'imposition en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ou le serait si elle était un contribuable aux termes de cette loi et l'activité, une entreprise;

*c)* lorsque l'indemnité constitue une allocation à laquelle les sous-alinéas 6(1)*b*(v), (vi), (vii) ou (vii.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliqueraient si l'indemnité était une allocation

### **Travel and other allowances**

**174.** For the purposes of this Part, where

(*a*) a person pays an allowance

(i) to an employee of the person,

(ii) where the person is a partnership, to a member of the partnership, or

(iii) where the person is a charity or a public institution, to a volunteer who gives services to the charity or institution

for

(iv) supplies all or substantially all of which are taxable supplies (other than zero-rated supplies) of property or services acquired in Canada by the employee, member or volunteer in relation to activities engaged in by the person, or

(v) the use in Canada, in relation to activities engaged in by the person, of a motor vehicle,

(*b*) an amount in respect of the allowance is deductible in computing the income of the person for a taxation year of the person for the purposes of the *Income Tax Act*, or would have been so deductible if the person were a taxpayer under that Act and the activity were a business, and

(*c*) in the case of an allowance to

raisonnable aux fins de ces sous-alinéas, les conditions suivantes sont remplies :

(i) dans le cas où la personne est une société de personnes et où l'indemnité est versée à l'un de ses associés, ces sous-alinéas s'appliqueraient si l'associé était un salarié de la société,

(ii) si la personne est un organisme de bienfaisance ou une institution publique et que l'indemnité est versée à l'un de ses bénévoles, ces sous-alinéas s'appliqueraient si le bénévole était un salarié de la personne,

(iii) la personne considère, au moment du versement de l'indemnité, que celle-ci est une allocation raisonnable aux fins de ces sous-alinéas,

(iv) il est raisonnable que la personne l'ait considérée ainsi à ce moment.

De plus :

*d*) toute consommation ou utilisation du bien ou du service par le salarié, l'associé ou le bénévole est réputée effectuée par la personne et non par l'un de ceux-ci;

*e*) la personne est réputée avoir payé, au moment du versement de l'indemnité et relativement à la fourniture, une taxe égale au résultat du calcul suivant :

$$A \times (B/C)$$

OU :

which subparagraph 6(1)(b)(v), (vi), (vii) or (vii.1) of that Act would apply

(i) if the allowance were a reasonable allowance for the purposes of that subparagraph, and

(ii) where the person is a partnership and the allowance is paid to a member of the

partnership, if the member were an employee of the partnership, or, where the person is a charity or a public institution and the allowance is paid to a volunteer, if the volunteer were an employee of the charity or institution,

the person considered, at the time the allowance was paid, that the allowance would be a reasonable allowance for those purposes and it is reasonable for the person to have considered, at that time, that the allowance would be a reasonable allowance for those purposes, the following rules apply:

*d*) the person is deemed to have received a supply of the property or service,

*e*) any consumption or use of the property or service by the employee, member or volunteer is deemed to be consumption or use by the person and not by the employee, member or volunteer, and

*f*) the person is deemed to have paid, at the time the allowance is

<p>A représente le montant de l'indemnité,</p>	<p>paid, tax in respect of the supply equal to the amount determined by the formula</p>
<p>B :</p> <p>(i) la somme du taux fixé au paragraphe 165(1) et du taux de taxe applicable à une province participante si, selon le cas :</p> <p>(A) la totalité ou la presque totalité des fournitures relativement auxquelles l'indemnité est versée ont été effectuées dans des provinces participantes,</p> <p>(B) l'indemnité est versée en vue de l'utilisation du véhicule à moteur dans des provinces participantes,</p> <p>(ii) dans les autres cas, le taux fixé au paragraphe 165(1),</p>	<p style="text-align: center;"><math>A \times (B/C)</math></p> <p>Where</p> <p>A is the amount of the allowance,</p> <p>B is</p> <p>(i) the total of the rate set out in subsection 165(1) and the tax rate for a participating province if</p> <p>(A) all or substantially all of the supplies for which the allowance is paid were made in participating provinces, or</p> <p>(B) the allowance is paid for the use of the motor vehicle in participating provinces, and</p> <p>(ii) in any other case, the rate set out in subsection 165(1), and</p>
<p>C la somme de 100% et du pourcentage déterminé selon l'élément B.</p>	<p>C is the total of 100% and the percentage determined for B.</p>

B) *Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (LIR).*

**Éléments à inclure à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi**

6. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments suivants qui sont applicables :

[...]

**Amounts to be included as income from office or employment**

6. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from an office or employment such of the following amounts as are applicable

...

Frais personnels ou de subsistance

b) les sommes qu'il a reçues au cours de l'année à titre d'allocations pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocations à toute autre fin, sauf :

[...]

(i) les allocations pour frais de déplacement ou frais personnels ou de subsistance :

(A) soit expressément fixées par une loi fédérale,

(B) soit payées en vertu d'une autorisation du Conseil du Trésor à une personne nommée, ou dont les services étaient retenus, conformément à la *Loi sur les enquêtes*, relativement à l'accomplissement des fonctions afférentes à sa nomination ou à son engagement,

(ii) les allocations de déplacement et les indemnités d'absence du foyer reçues en vertu de règlements militaires à titre de membre des Forces canadiennes,

(iii) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues et afférentes à une période d'absence du Canada, à titre de personne visée à l'alinéa 250(1)b), c), d) ou d.1),

(iv) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues par un agent général d'une province et afférentes à une période pendant laquelle il était à Ottawa en qualité d'agent général de la province,

Personal or living expenses

(b) all amounts received by the taxpayer in the year as an allowance for personal or living expenses or as an allowance for any other purpose, except

(i) travel, personal or living expense allowances

(A) expressly fixed in an Act of Parliament, or

(B) paid under the authority of the Treasury Board to a person who was appointed or whose services were engaged pursuant to the *Inquiries Act*, in respect of the discharge of the person's duties relating to the appointment or engagement,

(ii) travel and separation allowances received under service regulations as a member of the Canadian Forces,

(iii) representation or other special allowances received in respect of a period of absence from Canada as a person described in paragraph 250(1)b), 250(1)c), 250(1)d) or (d.1),

(iv) representation or other special allowances received by a person who is an agent-general of a province in respect of a period while the person was in Ottawa as the agent-general of the province,

(v) les allocations raisonnables pour frais de déplacement reçues de son employeur par un employé et afférentes à une période pendant laquelle son emploi était lié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur,

(v.1) les allocations pour pension et logement du contribuable, jusqu'à concurrence de 300 \$ pour chaque mois de l'année, si, à la fois :

(A) le contribuable est, au cours du mois en cause, inscrit à une équipe sportive ou à un programme récréatif de l'employeur à titre de participant ou de membre, et la participation ou l'adhésion à l'équipe ou au programme est réservée aux personnes de moins de 21 ans,

(B) l'allocation a trait à la participation ou à l'adhésion du contribuable et n'est pas attribuable à des services qu'il rend à titre d'entraîneur, d'instructeur, de moniteur, d'arbitre, d'administrateur ou d'une autre occupation semblable,

(C) l'employeur est un organisme de bienfaisance enregistré ou une organisation à but non lucratif visée à l'alinéa 149(1)l),

(D) il est raisonnable d'attribuer l'allocation au coût pour le contribuable du fait de vivre à l'extérieur du lieu où il résiderait habituellement si ce n'était l'emploi,

(v) reasonable allowances for travel expenses received by an employee from the employee's employer in respect of a period when the employee was employed in connection with the selling of property or negotiating of contracts for the employee's employer,

(v.1) allowances for board and lodging of the taxpayer, to a maximum total of \$300 for each month of the year, if

(A) the taxpayer is, in that month, a registered participant with, or member of, a sports team or recreation program of the employer in respect of which membership or participation is restricted to persons under 21 years of age,

(B) the allowance is in respect of the taxpayer's participation or membership and is not attributable to services of the taxpayer as a coach, instructor, trainer, referee, administrator or other similar occupation,

(C) the employer is a registered charity or a non-profit organization described in paragraph 149(1)l), and

(D) the allowance is reasonably attributable to the cost to the taxpayer of living away from the place

(vi) les allocations raisonnables reçues par un ministre du culte ou un membre du clergé desservant un diocèse, une paroisse ou une congrégation, ou en ayant la charge, pour les frais de transport qu'a entraînés l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

(vii) les allocations raisonnables pour frais de déplacement, à l'exception des allocations pour l'usage d'un véhicule à moteur, qu'un employé — dont l'emploi n'est pas lié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur — a reçues de son employeur pour voyager, dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, à l'extérieur :

(A) de la municipalité où était situé l'établissement de l'employeur dans lequel l'employé travaillait habituellement ou auquel il adressait ordinairement ses rapports,

(B) en outre, le cas échéant, de la région métropolitaine où était situé cet établissement,

(vii.1) les allocations raisonnables pour l'usage d'un véhicule à moteur qu'un employé — dont l'emploi n'est pas lié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur — a reçues de son employeur pour voyager dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

(viii) [Abrogé, 1999, ch. 22, art. 2(1)]

where the employee would, but for the employment, ordinarily reside,

(vi) reasonable allowances received by a minister or clergyman in charge of or ministering to a diocese, parish or congregation for expenses for transportation incident to the discharge of the duties of that office or employment,

(vii) reasonable allowances for travel expenses (other than allowances for the use of a motor vehicle) received by an employee (other than an employee employed in connection with the selling of property or the negotiating of contracts for the employer) from the employer for traveling away from

(A) the municipality where the employer's establishment at which the employee ordinarily worked or to which the employee ordinarily reported was located, and

(B) the metropolitan area, if there is one, where that establishment was located,

in the performance of the duties of the employee's office or employment,

(vii.1) reasonable allowances for the use of a motor vehicle received by an employee (other than an employee employed in connection with the selling of

(ix) les allocations — n'excédant pas des montants raisonnables — qu'un employé a reçues de son employeur pour un enfant de l'employé vivant à l'extérieur du domicile de ce dernier au lieu où il est obligé de demeurer en raison de son emploi et fréquentant à plein temps un établissement scolaire dans lequel la langue principale d'enseignement est celle des langues officielles du Canada qui est la langue première de l'employé, si les conditions suivantes sont réunies :

(A) aucun établissement scolaire convenant à l'enfant et utilisant principalement cette langue dans l'enseignement n'est accessible au lieu où l'employé est tenu de demeurer,

(B) l'établissement scolaire fréquenté par l'enfant a cette langue pour langue principale d'enseignement et n'est pas plus éloigné de ce lieu que l'agglomération la plus proche de ce lieu où un établissement scolaire semblable offre des installations suffisantes pour le logement et les repas;

pour l'application des sous-alinéas (v), (vi) et (vii.1), une allocation reçue au cours de l'année par le contribuable pour l'usage d'un véhicule à moteur dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi est réputée ne pas être raisonnable dans les cas suivants :

(x) l'usage du véhicule n'est pas, pour la fixation de l'allocation, uniquement évalué en fonction du

property or the negotiating of contracts for the employer) from the employer for travelling in the performance of the duties of the office or employment,

(viii) [Repealed, 1999, c. 22, s. 2(1)]

(ix) allowances (not in excess of reasonable amounts) received by an employee from the employee's employer in respect of any child of the employee living away from the employee's domestic establishment in the place where the employee is required by reason of the employee's employment to live and in full-time attendance at a school in which the language primarily used for instruction is the official language of Canada primarily used by the employee if

(A) a school suitable for that child primarily using that language of instruction is not available in the place where the employee is so required to live, and

(B) the school the child attends primarily uses that language for instruction and is not farther from that place than the community nearest to that place in which there is such a school having suitable boarding facilities,

and for the purposes of subparagraphs 6(1)(b)(v), 6(1)(b)(vi) and

nombre de kilomètres parcourus par celui-ci dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi,

(xi) le contribuable, à la fois, reçoit une allocation pour cet usage et est remboursé de tout ou partie de ses dépenses pour le même usage (sauf s'il s'agit d'un remboursement pour frais d'assurance-automobile commerciale supplémentaire, frais de péage routier ou frais de traversier et si l'allocation a été déterminée compte non tenu des dépenses ainsi remboursées);

[...]

6(1)(b)(vii.1), an allowance received in a taxation year by a taxpayer for the use of a motor vehicle in connection with or in the course of the taxpayer's office or employment shall be deemed not to be a reasonable allowance

(x) where the measurement of the use of the vehicle for the purpose of the allowance is not based solely on the number of kilometres for which the vehicle is used in connection with or in the course of the office or employment, or

(xi) where the taxpayer both receives an allowance in respect of that use and is reimbursed in whole or in part for expenses in respect of that use (except where the reimbursement is in respect of supplementary business insurance or toll or ferry charges and the amount of the allowance was determined without reference to those reimbursed expenses);

...

## **Revenu**

**9.** (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

## **Income**

**9.** (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is the taxpayer's profit from that business or property for the year.

### **Exceptions d'ordre général**

**18.** (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

#### Restriction générale

- a) les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien;

### **Restriction générale relative aux dépenses**

**67.** Dans le calcul du revenu, aucune déduction ne peut être faite relativement à une dépense à l'égard de laquelle une somme est déductible par ailleurs en vertu de la présente loi, sauf dans la mesure où cette dépense était raisonnable dans les circonstances.

### **General limitations**

**18.** (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

#### General limitation

- (a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property;

### **General limitation re expenses**

**67.** In computing income, no deduction shall be made in respect of an outlay or expense in respect of which any amount is otherwise deductible under this Act, except to the extent that the outlay or expense was reasonable in the circumstances.

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIERS :** A-114-09  
A-113-09

**(APPELS DES JUGEMENTS DU JUGE L.M. LITTLE DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT, EN DATE DU 12 FÉVRIER 2009, N<sup>O</sup> 2007-728(GST)G, 2007-731(GST).)**

**INTITULÉ :** EXXONMOBIL CANADA LTD. ET  
EXXONMOBIL CANADA RESOURCES  
COMPANY S/N EXXONMOBIL CANADA  
PROPERTIES PARTNERSHIP

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 2 DÉCEMBRE 2009

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LE JUGE NOËL

**Y ONT SOUSCRIT :** LE JUGE EN CHEF BLAIS  
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON

**DATE DES MOTIFS :** LE 5 JANVIER 2010

**COMPARUTIONS :**

Brad Berg POUR LES APPELANTES  
Robert Kreklewich  
Rahat Godil

Marilyn Vardy POUR L'INTIMÉE  
Suzanne M. Bruce

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

BLAKE, CASSELS & GRAYDON LLP POUR LES APPELANTES  
Avocats et conseillers juridiques  
Toronto (Ontario)

John H. Sims, c.r. POUR L'INTIMÉE  
Sous-procureur général du Canada