

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20130605

Dossier : A-389-12

Référence : 2013 CAF 149

**CORAM : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS
LE JUGE MAINVILLE**

ENTRE :

SOCIÉTÉ TÉLÉ-MOBILE

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Vancouver (Colombie-Britannique), le 16 mai 2013

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 5 juin 2013

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE MAINVILLE

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS**



Date : 20130605

Dossier : A-389-12

Référence : 2013 CAF 149

**CORAM : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS
LE JUGE MAINVILLE**

ENTRE :

SOCIÉTÉ TÉLÉ-MOBILE

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE MAINVILLE

[1] La Cour est saisie de l'appel d'un jugement rendu le 17 juillet 2012 par le juge Campbell J. Miller, de la Cour canadienne de l'impôt (le juge de la Cour de l'impôt), dont les motifs modifiés ont été rendus le 13 août 2012 (les motifs) : 2012 CCI 256. Le juge de la Cour de l'impôt a rejeté l'appel interjeté par la Société Télé-Mobile (TELUS) à l'encontre de la cotisation par laquelle le ministre du Revenu national lui avait refusé les crédits de taxe sur les intrants qu'elle demandait en vertu des articles 181 et 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15, pour les périodes de déclaration allant du 2 janvier 2001 au 31 décembre 2002.

LES FAITS À L'ORIGINE DU LITIGE ET LE CONTEXTE

[2] Dans le but d'encourager les abonnements de longue durée à ses services téléphoniques mobiles, TELUS offrait divers programmes promotionnels qui étaient principalement rattachés à l'achat d'un téléphone portable. L'une des caractéristiques de ces programmes promotionnels était le fait que TELUS offrait des crédits de facturation à certains abonnés qui acceptaient de conclure un contrat de service de longue durée. Le crédit de facturation variait selon la durée du contrat de service conclu par le client, mais, habituellement, il était de 50 \$ pour un contrat d'un an, de 100 \$ pour un contrat de deux ans et de 150 \$ dans le cas d'un contrat de trois ans.

[3] Le crédit de facturation était appliqué à la facture du service de téléphone sans fil du client dans l'un ou l'autre des cas suivants : a) le client achetait le téléphone dans un magasin de détail qui ne pouvait l'abonner au service de TELUS et ne pouvait donc lui accorder une ristourne au point de vente; b) le client renouvelait un abonnement avec TELUS sans acheter un nouveau téléphone; c) le client passait d'un abonnement mensuel à un abonnement de longue durée; d) une société cliente recevait des crédits d'achat additionnels lorsqu'elle signait un accord portant sur l'acquisition de téléphones portables pour son usage.

[4] TELUS appliquait les crédits de facturation aux factures de ses clients après avoir additionné tous les frais, ce qui comprenait la taxe sur les produits et services (la TPS) applicable calculée sur tous les frais en question. Ainsi, les clients payaient la TPS (calculée, à l'époque, au taux de 7 p. 100) sur la contrepartie facturée par TELUS pour ses services, avant l'application des crédits de facturation.

[5] Le juge de la Cour de l'impôt a reproduit dans ses motifs un modèle de facture de TELUS, lequel modèle est joint en appendice aux présents motifs. Les calculs faits à la main au bas de cette facture ont été ajoutés pour les besoins du procès de la Cour canadienne de l'impôt et ils ne figuraient donc pas sur la facture originale envoyée au client.

[6] TELUS n'a pas demandé immédiatement de crédits de taxe sur les intrants (des CTI) pour les crédits de facturation qu'elle avait accordés à ses clients en 2001 et 2002. Pour des raisons que le dossier n'a pas révélées, TELUS n'a demandé les CTI en question qu'en 2005 et 2006. Pour justifier son droit aux CTI en question, TELUS a alors affirmé que chaque crédit de facturation était un « bon » au sens du paragraphe 181(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ce qui lui permettait de demander les CTI en vertu de l'alinéa 181(3)b) de la *Loi sur la taxe d'accise*. À titre subsidiaire, TELUS s'est dite d'avis que chaque crédit de facturation constituait une remise qui lui permettait de demander un CTI en vertu de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[7] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les crédits de facturation n'étaient pas des « bons » au sens de l'article 181 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Il a toutefois estimé que les crédits de facturation constituaient des remises. Il s'est néanmoins dit d'avis que les remises en question ne pouvaient donner droit à des CTI en vertu de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, étant donné que TELUS n'avait pas satisfait aux exigences de cet article parce qu'elle n'avait pas fourni d'écrit suffisamment clair portant qu'une partie de la remise représentait un montant de TPS. TELUS interjette maintenant appel devant notre Cour.

LES CRÉDITS DE FACTURATION EN TANT QUE « BONS »

[8] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les crédits de facturation ne répondaient pas à la définition du terme « bon » au sens du paragraphe 181(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Les articles 181 et 181.1 de la Loi sont reproduits en annexe aux présents motifs. Toutefois, par souci de commodité, je reproduis ici la définition du mot « bon » qui figure au paragraphe 181(1) :

« bon » Sont compris parmi les bons les pièces justificatives, reçus, billets et autres pièces. En sont exclus les certificats-cadeaux et les unités de troc au sens de l'article 181.3.

“coupon” includes a voucher, receipt, ticket or other device but does not include a gift certificate or a barter unit (within the meaning of section 181.3).

[9] TELUS a reconnu que les crédits de facturation n'étaient pas des pièces justificatives, des reçus ou des billets. Elle a toutefois fait valoir qu'ils constituaient des crédits électroniques dans son système informatique, que ses clients les détenaient de façon intangible dans leur compte et que, par conséquent, ils constituaient d'« autres pièces ».

[10] Le juge de la Cour de l'impôt n'a pas retenu cet argument. Il a estimé qu'un crédit de facturation n'était pas « quelque chose qui permet au client de bénéficier de la réduction : le crédit est la réduction même » (motifs, au paragraphe 26) et que « l'objet de l'article 181 concerne le traitement d'un bon, non celui d'un rabais pur et simple » (motifs, au paragraphe 29). Il a également jugé que, pour répondre à la définition du terme « bon », une pièce doit être présentée par le client pour acceptation (motifs, aux paragraphes 39 et 40). Il a reconnu qu'« une entreprise peut conférer à un client le droit de bénéficier d'une réduction du prix d'achat par Internet » (motifs, au paragraphe 27). Il s'est également dit d'avis que « lorsque le montant fixe est manifestement connu des deux parties, et lorsqu'il est attesté par écrit, sur papier ou électroniquement, et offert par un client comme contrepartie partielle, alors l'exigence [de

l'article 181] est remplie » (motifs, au paragraphe 35). Il a toutefois également estimé que TELUS avait simplement annoncé son rabais et qu'elle n'avait pas mis sur pied de système de bons (motifs, au paragraphe 35). Il conclut son analyse comme suit :

[42] En résumé, TELUS a offert un rabais. On souscrit un abonnement de trois ans, et on obtient une réduction de 150 \$ sur ses frais. C'est tout. C'est cela, la promotion. Il n'y avait aucun bon ni aucune pièce ni rien qui ressemble, par exemple, aux milles aériens. Il s'agissait simplement d'un rabais sur les frais de service : rien n'a été présenté par le client ni accepté par TELUS qui puisse entrer dans la définition, si libérale soit-elle, d'un bon ou d'une pièce. Je partage l'avis de l'intimée pour qui, si je devais dire que le rabais offert par TELUS était un bon, alors je me trouverais à retrancher le mot « bon » de la disposition. Il m'est impossible de faire cela.

[11] J'abonde dans le sens du juge de la Cour de l'impôt. L'argument avancé par TELUS permettrait de considérer à peu près n'importe quel rabais annoncé comme un « bon » au sens de l'article 181 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Pour tomber sous le coup de l'article 181, un « bon » doit être une pièce matérielle ou électronique que l'acheteur peut présenter pour acceptation en contrepartie, même partielle, de la fourniture taxable d'un bien ou d'un service et qui permet à l'acquéreur de bénéficier d'une réduction du prix du bien ou du service égale au montant fixe indiqué sur la pièce matérielle ou électronique (paragraphe 181(2) et (3) de la *Loi sur la taxe d'accise*). Un rabais annoncé, sans plus, ne satisfait pas aux exigences en question de la Loi.

LES CRÉDITS DE FACTURATION EN TANT QUE « REMISES »

[12] Pour ce qui est du moyen subsidiaire invoqué par TELUS, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les crédits de facturation étaient effectivement des remises. Les conditions qui permettent à un inscrit de demander un CTI au titre d'une remise sont énoncées dans les dispositions introductives de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Une de ces conditions est que la remise soit « accompagnée d'un écrit portant qu'une partie de la remise représente un

montant de taxe ». Devant le juge de la Cour de l'impôt, le débat portait sur la question de savoir si les factures de TELUS satisfaisaient à cette condition.

[13] TELUS a affirmé qu'en additionnant tous les frais dans ses factures et en multipliant ce montant par le taux de TPS de 7 p. 100 applicable à l'époque, tout client aurait alors aisément compris que la TPS avait été appliquée sur l'ensemble des frais avant la remise. Suivant TELUS, il s'agissait là d'un écrit portant suffisamment qu'une partie de la remise représentait un montant de TPS et permettant à TELUS de demander un CTI en vertu de l'article 181.1.

[14] Le juge de la Cour de l'impôt a convenu que, si le destinataire de la facture avait effectué ces calculs, il aurait conclu que la TPS avait été appliquée sur tous les frais avant le calcul de la remise. Le juge de la Cour de l'impôt s'est toutefois dit d'avis que, pour satisfaire aux exigences de l'article 181.1, l'« écrit » doit être « suffisamment clair » (motifs, au paragraphe 50).

Appliquant ce critère à la facture de TELUS, le juge de la Cour de l'impôt a conclu qu'elle n'indiquait pas assez clairement qu'une partie de la remise représentait un montant de taxe. Il a plutôt conclu, en faisant les observations suivantes au paragraphe 51 de ses motifs, que la facture était déroutante :

La facture de TELUS est déroutante. Un « écrit » devrait être clair. Il ne l'est pas — il ne l'est pour personne. Il invite l'acquéreur à présumer que le crédit a été défalqué du prix, or on remarque ensuite que la TPS a été calculée comme si le crédit avait été défalqué après l'application de la TPS au prix. Il y a trop de choses à débrouiller dans tout cela, et je suis d'avis qu'on est loin d'avoir affaire à un « écrit portant ».

[15] J'estime certes que le juge de la Cour de l'impôt est parvenu au bon résultat, mais j'arrive au même résultat pour des raisons différentes. Je suis d'accord avec l'intimée pour dire qu'outre

l'interprétation textuelle, il est nécessaire de recourir à une interprétation contextuelle et téléologique de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* pour bien comprendre le type d'écrit exigé par cet article. Suivant l'interprétation contextuelle et téléologique sur laquelle je reviendrai plus loin, j'estime que l'écrit exigé vise deux objectifs : a) permettre au client qui est également un inscrit de déterminer si la partie de la remise correspondant à la TPS devrait être traitée conformément à l'alinéa 181.1b) de la *Loi sur la taxe d'accise*; b) informer le client que la remise est réduite de la partie correspondant à la TPS. Compte tenu de ces objectifs, la possibilité offerte au client de calculer la TPS ne satisfait pas aux exigences de l'article 181.1.

La méthode moderne d'interprétation légale

[16] De nos jours, il n'existe qu'une seule méthode en matière d'interprétation des lois. Cette méthode a été énoncée dans les termes suivants par la juge en chef McLachlin et par le juge Major dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, au paragraphe 10 :

Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » : voir *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

[17] Suivant la méthode moderne d'interprétation contextuelle des lois, il faut tenir compte non seulement du sens ordinaire et naturel des mots, mais également du contexte dans lequel ils

sont utilisés et de l'objet de la disposition, en tenant compte du régime légal dans son ensemble (*Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, [2002] 2 R.C.S. 559, 2002 CSC 42, au paragraphe 27). L'élément le plus important de cette analyse est la détermination de l'intention du législateur (*R. c. Monney*, [1999] 1 R.C.S. 652, au paragraphe 26).

L'économie générale de la TPS

[18] Les dispositions légales aux termes desquelles la taxe sur les produits et services a été introduite ont été ajoutées à la *Loi sur la taxe d'accise* par le législateur en décembre 1990. Elles ont reçu la sanction royale le 17 décembre 1990. La TPS était alors calculée au taux de 7 p. 100 et s'appliquait à la plupart des ventes de fournitures taxables, qui comprenaient la plupart des produits et services. La TPS est conçue comme une taxe à la valeur ajoutée. Elle est par conséquent perçue et remboursée à chaque étape de la chaîne de production et de commercialisation, de sorte que c'est le consommateur final qui paie la taxe sur toute la valeur accumulée sur la marchandise ou le service (*Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715, à la page 720).

[19] À cette fin, la *Loi sur la taxe d'accise* oblige ceux qui font partie de la chaîne de production à s'inscrire. Chaque inscrit qui vend une fourniture taxable le long de la chaîne de production et de distribution doit percevoir et remettre la taxe perçue sur chaque fourniture. Toutefois, chaque inscrit a également droit à des crédits de taxe sur les intrants qui correspondent normalement à la taxe payée par cet inscrit sur les produits et services qu'il acquiert en amont de la chaîne de production et de distribution. Selon ce système de perception de taxes et de crédits de taxe sur les intrants, chaque inscrit paie la taxe sur la valeur qu'il a ajoutée au produit ou au

service et refile la taxe à la personne suivante dans la chaîne de production et de distribution. La taxe est finalement assumée par le consommateur.

[20] La TPS a remplacé la taxe de vente fédérale. L'ancienne taxe de vente fédérale était facturée sur les ventes effectuées par des fabricants à des grossistes et à des détaillants, qui, à leur tour, refilaient la taxe aux consommateurs en demandant des prix plus élevés. La taxe de vente fédérale n'était donc pas apparente pour les consommateurs. Le caractère « caché » de la taxe de vente fédérale, le fait qu'elle était imposée à des taux différents, et le fait que la majoration du prix de gros et du prix de détail variait considérablement d'un produit à l'autre faisaient en sorte qu'il était pratiquement impossible pour le consommateur de savoir quelle partie du prix de vente du produit représentait la taxe fédérale.

[21] L'une des raisons fondamentales de l'adoption de la TPS était d'assurer la transparence du régime fiscal. Suivant l'économie générale de la TPS, chaque participant est maintenant en mesure de comprendre clairement le montant de taxe qu'il paie effectivement. La visibilité et la transparence de la TPS étaient et sont encore l'un des aspects clés du régime de la TPS.

Les remises et la TPS

[22] Dans l'économie générale de la TPS, les bons et les remises soulèvent des questions particulièrement épineuses. Les dispositions légales à l'origine de l'adoption de la TPS (L.C. 1990, ch. 45, art. 12) prévoyaient des règles spéciales pour les bons et les remises à ce qui était à l'époque l'article 181 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Suivant ces règles, l'inscrit qui payait une remise était également réputé avoir reçu la remise sous forme de fourniture taxable et avoir

payé la taxe sur la partie de la remise correspondant à la taxe. Suivant l'économie générale de la TPS, ce mécanisme permettait à l'inscrit de demander un CTI sur la partie de la remise correspondant à la TPS. En revanche, le client qui était également un inscrit était réputé avoir effectué une fourniture taxable égale à la remise et avoir perçu une taxe correspondante. Le traitement de la partie de la remise correspondant à la TPS était automatique, obligatoire et inflexible.

[23] Toutefois, les remises sont souvent des opérations complexes que l'on ne peut aisément faire entrer dans une seule catégorie lorsqu'il s'agit d'appliquer la TPS. À titre d'exemple, si un inscrit vend un produit au rabais en offrant une remise au point de vente, le client ne devrait normalement pas être obligé de payer la TPS comme si l'article était vendu au plein prix. Pourtant, les règles légales initiales portant sur la façon d'appliquer la TPS aux remises étaient ambiguës en ce qui concerne de telles pratiques commerciales.

[24] En revanche, de nombreuses remises sont offertes une fois que l'opération de vente initiale a eu lieu et après que la TPS a été perçue. À titre d'exemple, une remise peut être offerte sur des ventes qui ont déjà eu lieu après qu'un certain volume de vente a été atteint. En pareil cas, de nombreuses questions se posent : la partie de la remise représentant la TPS devrait-elle être remboursée? Et, dans l'affirmative, qui devrait bénéficier de ce remboursement? Des considérations de commodité et d'efficacité administratives lors de l'administration de la TPS devraient également entrer en jeu en pareil cas.

[25] Compte tenu de ces complexités, il n'a pas fallu attendre longtemps après l'introduction de la TPS pour que des modifications légales soient adoptées et qu'elles s'appliquent aux remises effectuées après 1992 (L.C. 1993, ch. 27, par. 46(2) et (4)). Ces modifications ont imposé une nouvelle exigence : pour qu'un inscrit puisse demander un CTI pour une remise, la remise doit être accompagnée d'un écrit portant qu'une partie de la remise représente un montant de taxe. Ces modifications ont eu pour effet de rendre les exigences de l'article 181.1 facultatives, et ce, au choix de l'inscrit offrant la remise, ce qui accordait beaucoup de souplesse s'agissant du traitement de la partie de la remise correspondant à la TPS afin de mieux tenir compte des réalités du marché.

[26] Ces modifications ont supprimé toute incertitude quant aux remises effectuées au point de vente et appliquées au prix de vente avant le calcul de la TPS. En pareil cas, l'inscrit déduit tout simplement la TPS du prix de vente initial et facture la TPS sur le prix réduit. Étant donné qu'en pareil cas, la remise ne comporte aucun élément de TPS, l'inscrit ne remet pas l'écrit prévu à l'article 181.1 et évite complètement l'application de cet article.

[27] L'exigence de l'écrit prévu à l'article 181.1 vise également deux autres fins. En premier lieu, elle permet au client qui est également un inscrit de décider s'il est tenu de déclarer la partie de la remise qui correspond à la TPS conformément à l'article 181.1 : voir le communiqué 92-064 du ministère des Finances, septembre 1992. En second lieu, elle sert à attirer l'attention du client sur la façon dont est traitée la partie de la remise correspondant à la TPS [TRADUCTION] « et augmente ainsi les chances que le marché exige que les remises

soient rajustées pour tenir compte des crédits de taxe sur les intrants reçus par le fabricant »
 (D. M. Sherman, *Canada GST Service*, classeur C4, Carswell, Toronto, page 181-207).

[28] Pour mieux comprendre la raison de l'écrit exigé par l'article 181.1, il est utile d'examiner certains des choix qui s'offrent à l'inscrit qui offre une remise.

[29] L'inscrit peut défalquer la remise du prix avant de calculer la TPS. Sous réserve de certaines restrictions prévues par la Loi, l'inscrit peut utiliser cette option dans le cas des remises offertes aux points de vente. C'est effectivement l'option qu'a retenue TELUS dans le cas de bon nombre des programmes promotionnels où elle offrait une remise sur l'achat d'un téléphone : la remise était défalquée du prix du téléphone avant que la TPS ne soit appliquée (motifs, aux paragraphes 4 et 6; dossier d'appel, vol. 2, p. 321, lignes 23 à 28). Si cette option est exercée, le client bénéficie de la totalité de la partie de la remise qui correspond à la TPS. Voici un exemple :

Prix initial	100 \$
Moins le rabais (ou la remise)	50 \$
Prix de vente total	50 \$
TPS (au taux de 7 p. 100 en vigueur à l'époque)	3,50 \$
Prix déboursé par le client	53,50 \$

Dans cet exemple, l'inscrit a de toute évidence exclu de l'opération la partie de la remise correspondant à la TPS. Il n'est donc pas tenu de remettre (et ne peut remettre) l'écrit exigé par l'article 181.1. L'inscrit s'est, dans cet exemple, effectivement soustrait à l'article 181.1 en s'assurant que le client ne paie pas la TPS sur la partie du prix de vente faisant l'objet d'une remise.

[30] Toutefois, l'inscrit peut également choisir d'appliquer la remise après que la TPS a elle-même été calculée sur le prix intégral. C'est l'option que TELUS a retenue dans le cas des crédits de facturation (motifs, au paragraphe 6; dossier d'appel, vol. 2, p. 322, lignes 8 à 16). En pareil cas, l'inscrit a deux choix.

[31] Comme première option, l'inscrit peut remettre en entier la TPS facturée pour la fourniture, y compris la TPS se rapportant à la remise. Il peut ensuite demander un CTI en vertu de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Mais, pour ce faire, il doit remettre au client un écrit portant qu'une partie de la remise représente un montant de taxe. Cette situation s'explique en partie par le fait que, dans cette hypothèse, le client subit une perte. De fait, la remise effectivement consentie au client est inférieure à sa valeur nominale; autrement dit, la valeur de la remise est diminuée de la partie de la remise correspondant à la TPS. Le client doit être informé de ce fait. En voici un exemple :

Prix initial	100 \$
TPS (au taux de 7 p. 100 en vigueur à l'époque)	7 \$
Prix total	107 \$
Moins le rabais (ou la remise)	50 \$
Prix déboursé par le client	57 \$

[32] Comme seconde option, l'inscrit peut dédommager le client en lui offrant une remise plus élevée qui tient compte de la partie de la remise correspondant à la TPS. En augmentant ainsi la remise, l'inscrit place le client essentiellement dans la même position que si la remise avait été appliquée au prix initial avant le calcul de la TPS. L'inscrit permet alors au client de « bénéficier à sa place » du crédit de taxe sur les intrants afférent à la remise. L'inscrit peut également demander en pareil cas un CTI en vertu de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, mais,

alors, il ne le fait pas à son propre profit, mais en vue d'en faire bénéficier le client, comme l'illustre l'exemple suivant :

Prix initial	100 \$
TPS (au taux de 7 p. 100 en vigueur à l'époque)	7 \$
Prix total	107 \$
Moins la remise plus élevée	53,50 \$
Prix déboursé par le client	53,50 \$

[33] L'effet net est de permettre à l'inscrit (dans le cas qui nous occupe, TELUS) de remettre au client la partie de la remise correspondant à la TPS ou de la retenir et d'en profiter lui-même.

[34] TELUS fait essentiellement valoir qu'en offrant au client la possibilité de calculer la TPS, elle respectait les exigences de l'article 181.1, de sorte qu'elle avait le droit de demander un CTI sur la partie de la remise correspondant à la TPS. TELUS affirme qu'il suffit qu'il existe une possibilité de calculer la TPS, étant donné que [TRADUCTION] « les inscrits à la TPS ont souvent de la difficulté à déterminer les incidences de leurs opérations en ce qui concerne la TPS », mais « ont néanmoins l'obligation de rendre compte avec exactitude de la TPS » (mémoire de TELUS, aux paragraphes 78 et 79). TELUS ajoute que, lorsque le législateur exige que des renseignements soient communiqués de façon spécifique et détaillée, il le prévoit expressément. Ainsi, suivant TELUS, [TRADUCTION] « si le législateur avait voulu davantage qu'une simple indication ou exigé qu'une facture (ou une pièce donnant droit à un rabais) respecte certaines formalités, comme l'a jugé la juridiction inférieure, on trouverait à l'article 181.1 des mots semblables à ceux que l'on trouve dans le *Règlement sur les renseignements à inclure dans les notes de crédit et les notes de débit (TPS/TVH)* » (mémoire de TELUS, au paragraphe 86).

[35] Je ne souscris pas à l'argument avancé par TELUS. À mon avis, la simple possibilité d'effectuer un calcul ne suffit pas, compte tenu des objets visés par l'écrit que nous avons déjà mentionnés. La Loi exige davantage qu'une simple possibilité de calculer. Elle exige une indication écrite concrète.

[36] En somme, l'article 181.1 exige de TELUS qu'elle remette un écrit pour permettre à son client qui est un inscrit (« la personne [...] si elle est un inscrit ») de déterminer si la TPS est comprise ou non dans la remise et, dans l'affirmative, de traiter l'élément de TPS conformément à l'alinéa 181.1b) de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'écrit vise aussi à assurer la transparence en ce qui concerne les aspects de l'opération relatifs à la TPS en informant le client que la remise offerte par TELUS est inférieure à la valeur nominale de la remise elle-même.

[37] À la lumière de ces objectifs, l'écrit exigé par l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* doit être davantage qu'une simple possibilité offerte au client de calculer et de découvrir comment l'inscrit (en l'occurrence, TELUS) a traité les aspects de la remise relatifs à la TPS.

[38] Pour justifier une demande de crédit de taxe sur les intrants présentée en vertu de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, l'inscrit (en l'occurrence, TELUS) doit ventiler la partie de la remise correspondant à la TPS et indiquer par écrit le montant résultant au client, ou bien indiquer par écrit au client qu'une partie de la remise représente un montant de taxe en utilisant le libellé de l'article 181.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* ou des mots analogues. Or, TELUS n'a rien fait de tel en l'espèce.

CONCLUSION

[39] Je suis d'avis de rejeter l'appel et d'adjuger les dépens à l'intimée.

« Robert M. Mainville »

j.c.a.

« Je suis d'accord

Johanne Trudel, j.c.a. »

« Je suis d'accord

David Stratas, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme

Yves Bellefeuille, réviseur

ANNEXE

181. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

« bon » Sont compris parmi les bons les pièces justificatives, reçus, billets et autres pièces. En sont exclus les certificats-cadeaux et les unités de troc au sens de l'article 181.3.

« fraction de taxe » Quant à la valeur ou la valeur de rabais ou d'échange d'un bon :

a) dans le cas où le bon est accepté en contrepartie, même partielle, d'une fourniture effectuée dans une province participante, le résultat du calcul suivant :

A/B

où :

A représente la somme du taux fixé au paragraphe 165(1) et du taux de taxe applicable à la province,

B la somme de 100 % et du pourcentage déterminé selon l'élément A;

b) dans les autres cas, le résultat du calcul suivant :

C/D

où :

C représente le taux fixé au paragraphe 165(1),

181. (1) The definitions in this subsection apply in this section.

“coupon” includes a voucher, receipt, ticket or other device but does not include a gift certificate or a barter unit (within the meaning of section 181.3).

“tax fraction” of a coupon value or of the discount or exchange value of a coupon means

(a) where the coupon is accepted in full or partial consideration for a supply made in a participating province, the fraction

A/B

where

A is the total of the rate set out in subsection 165(1) and the tax rate for that participating province, and

B is the total of 100% and the percentage determined for A; and

(b) in any other case, the fraction

C/D

where

C is the rate set out in subsection 165(1), and

D is the total of 100% and the percentage determined for C.

D la somme de 100 % et du pourcentage déterminé selon l'élément C.

(2) Pour l'application de la présente partie, sauf le paragraphe 223(1), lorsqu'un inscrit accepte, en contrepartie, même partielle, de la fourniture taxable d'un bien ou d'un service, sauf une fourniture détaxée, un bon qui permet à l'acquéreur de bénéficier d'une réduction du prix du bien ou du service égale au montant fixe indiqué sur le bon (appelé « valeur du bon » au présent paragraphe) et que l'inscrit peut raisonnablement s'attendre à recevoir un montant pour le rachat du bon, les présomptions suivantes s'appliquent :

a) la taxe percevable par l'inscrit relativement à la fourniture est réputée égale à celle qui serait percevable s'il n'acceptait pas le bon;

b) l'inscrit est réputé avoir perçu, au moment de l'acceptation du bon, la partie de la taxe percevable qui correspond à la fraction de taxe de la valeur du bon;

c) la taxe payable par l'acquéreur relativement à la fourniture est réputée égale au montant calculé selon la formule suivante :

$$A - B$$

où :

A représente la taxe percevable par l'inscrit relativement à la fourniture,

(2) For the purposes of this Part, other than subsection 223(1), where at any time a registrant accepts, in full or partial consideration for a taxable supply of property or a service (other than a zero-rated supply), a coupon that entitles the recipient of the supply to a reduction of the price of the property or service equal to a fixed dollar amount specified in the coupon (in this subsection referred to as the "coupon value") and the registrant can reasonably expect to be paid an amount for the redemption of the coupon by another person, the following rules apply:

(a) the tax collectible by the registrant in respect of the supply shall be deemed to be the tax that would be collectible if the coupon were not accepted;

(b) the registrant shall be deemed to have collected, at that time, a portion of the tax collectible equal to the tax fraction of the coupon value; and

(c) the tax payable by the recipient in respect of the supply shall be deemed to be the amount determined by the formula

$$A - B$$

where

A is the tax collectible by the registrant in respect of the supply, and

B la fraction de taxe de la valeur du bon.

B is the tax fraction of the coupon value.

(3) Lorsqu'un inscrit accepte, en contrepartie, même partielle, de la fourniture taxable (sauf une fourniture détaxée) d'un bien ou d'un service un bon qui permet à l'acquéreur de bénéficier d'une réduction sur le prix du bien ou du service égale au montant fixe indiqué sur le bon ou à un pourcentage fixe, indiqué sur le bon, du prix (le montant de la réduction étant, dans chaque cas, appelé « valeur du bon » au présent paragraphe) et que l'inscrit peut raisonnablement s'attendre à ne pas recevoir de montant pour le rachat du bon, les règles suivantes s'appliquent :

(3) Where at any time a registrant accepts, in full or partial consideration for a taxable supply of property or a service (other than a zero-rated supply), a coupon that entitles the recipient of the supply to a reduction of the price of the property or service equal to a fixed dollar amount specified in the coupon or a fixed percentage, specified in the coupon, of the price (the amount of which reduction is, in each case, referred to in this subsection as the "coupon value") and the registrant can reasonably expect not to be paid an amount for the redemption of the coupon by another person,

a) pour l'application de la présente partie, l'inscrit doit considérer que le bon :

(a) the registrant shall, for the purposes of this Part, treat the coupon as

(i) soit réduit la valeur de la contrepartie de la fourniture en conformité avec le paragraphe (4),

(i) reducing the value of the consideration for the supply as provided for in subsection (4), or

(ii) soit représente un paiement au comptant partiel qui ne réduit pas la valeur de la contrepartie de la fourniture;

(ii) a partial cash payment that does not reduce the value of the consideration for the supply; and

b) si l'inscrit considère que le bon est un paiement au comptant partiel qui ne réduit pas la valeur de la contrepartie de la fourniture, les alinéas (2)*a)* à *c)* s'appliquent à la fourniture et au bon, et l'inscrit peut demander, pour sa période de déclaration qui comprend le moment de l'acceptation du bon, un crédit de taxe sur les intrants égal à la

(b) where the registrant treats the coupon as a partial cash payment that does not reduce the value of the consideration for the supply, paragraphs (2)*(a)* to *(c)* apply in respect of the supply and the coupon and the registrant may claim an input tax credit for the registrant's reporting period that includes that time equal to the tax fraction of the coupon value.

fraction de taxe de la valeur du bon.

(4) Pour l'application de la présente partie, lorsqu'un inscrit accepte, en contrepartie, même partielle, de la fourniture d'un bien ou d'un service, un bon auquel les alinéas (2)a) à c) ne s'appliquent pas et qui est échangeable contre le bien ou le service ou qui permet à l'acquéreur de bénéficier d'une réduction ou d'un rabais sur le prix du bien ou du service, la valeur de la contrepartie de la fourniture est réputée égale à l'excédent éventuel de cette valeur, déterminée par ailleurs pour l'application de la présente partie, sur la valeur de rabais ou d'échange du bon.

(5) Pour l'application de la présente partie, lorsqu'un fournisseur qui est un inscrit accepte, en contrepartie, même partielle, de la fourniture taxable d'un bien ou d'un service, un bon qui est échangeable contre le bien ou le service ou qui permet à l'acquéreur de bénéficier d'une réduction ou d'un rabais sur le prix du bien ou du service, et qu'une autre personne verse dans le cadre de ses activités commerciales un montant au fournisseur pour racheter le bon, les règles suivantes s'appliquent :

a) le montant est réputé ne pas être la contrepartie d'une fourniture;

b) le versement et la réception du montant sont réputés ne pas être des services financiers;

c) lorsque la fourniture n'est pas une fourniture détaxée et que le

(4) For the purposes of this Part, if a registrant accepts, in full or partial consideration for a supply of property or a service, a coupon that may be exchanged for the property or service or that entitles the recipient of the supply to a reduction of, or a discount on, the price of the property or service and paragraphs (2)(a) to (c) do not apply in respect of the coupon, the value of the consideration for the supply is deemed to be the amount, if any, by which the value of the consideration for the supply as otherwise determined for the purposes of this Part exceeds the discount or exchange value of the coupon.

(5) For the purposes of this Part, where, in full or partial consideration for a taxable supply of property or a service, a supplier who is a registrant accepts a coupon that may be exchanged for the property or service or that entitles the recipient of the supply to a reduction of, or a discount on, the price of the property or service and a particular person at any time pays, in the course of a commercial activity of the particular person, an amount to the supplier for the redemption of the coupon, the following rules apply:

(a) the amount shall be deemed not to be consideration for a supply;

(b) the payment and receipt of the amount shall be deemed not to be a financial service; and

(c) if the supply is not a zero-

bon permet à l'acquéreur de bénéficier d'une réduction sur le prix du bien ou du service égale au montant fixe indiqué sur le bon (appelé « valeur du bon » au présent alinéa), l'autre personne, si elle est un inscrit (sauf un inscrit visé par règlement pour l'application du paragraphe 188(5)) au moment du versement, peut demander, pour sa période de déclaration qui comprend ce moment, un crédit de taxe sur les intrants égal à la fraction de taxe de la valeur du bon, sauf si tout ou partie de cette valeur représente le montant d'un redressement, d'un remboursement ou d'un crédit auquel s'applique le paragraphe 232(3).

181.1 Lorsqu'un inscrit effectue au Canada la fourniture taxable, sauf une fourniture détaxée, d'un bien ou d'un service qu'une personne acquiert de l'inscrit ou de quelqu'un d'autre et verse à la personne, relativement au bien ou au service, une remise, à laquelle le paragraphe 232(3) ne s'applique pas, accompagnée d'un écrit portant qu'une partie de la remise représente un montant de taxe, les règles suivantes s'appliquent :

rated supply and the coupon entitled the recipient to a reduction of the price of the property or service equal to a fixed dollar amount specified in the coupon (in this paragraph referred to as the “coupon value”), the particular person, if a registrant (other than a registrant who is a prescribed registrant for the purposes of subsection 188(5)) at that time, may claim an input tax credit for the reporting period of the particular person that includes that time equal to the tax fraction of the coupon value, unless all or part of that coupon value is an amount of an adjustment, refund or credit to which subsection 232(3) applies.

181.1 Where

(a) a registrant makes a taxable supply in Canada of property or a service (other than a zero-rated supply),

(b) a particular person acquires the property or service, either from the registrant or from another person,

(c) the registrant pays, at any time, a rebate in respect of the property or service to the particular person and therewith provides written indication that a portion of the rebate is an amount on account of tax, and

(d) subsection 232(3) does not apply to the rebate,

the following rules apply:

a) l'inscrit peut demander, pour sa période de déclaration qui comprend le moment du versement de la remise, un crédit de taxe sur les intrants égal au produit du montant de la remise par la fraction (appelée « fraction de taxe relative à la remise » au présent article) déterminée selon le calcul suivant :

$$A/B$$

où :

A représente :

(i) si la taxe prévue au paragraphe 165(2) était payable relativement à la fourniture du bien ou du service au profit de la personne, la somme du taux fixé au paragraphe 165(1) et du taux de taxe applicable à la province participante dans laquelle cette fourniture a été effectuée,

(ii) dans les autres cas, le taux fixé au paragraphe 165(1),

B la somme de 100 % et du pourcentage déterminé selon l'élément A;

b) pour l'application de la présente partie, la personne est réputée, si elle est un inscrit qui peut demander un crédit de taxe sur les intrants, ou un remboursement en vertu de la section VI, relativement à l'acquisition, avoir effectué une

(e) the registrant may claim an input tax credit for the reporting period of the registrant that includes that time equal to the product obtained when the amount of the rebate is multiplied by the fraction (in this section referred to as the "tax fraction in respect of the rebate")

$$A/B$$

where

A is

(i) if tax under subsection 165(2) was payable in respect of the supply of the property or service to the particular person, the total of the rate set out in subsection 165(1) and the tax rate of the participating province in which that supply was made, and

(ii) in any other case, the rate set out in subsection 165(1), and

B is the total of 100% and the percentage determined for A, and

(f) where the particular person is a registrant who was entitled to claim an input tax credit, or a rebate under Division VI, in respect of the acquisition of the property or service, the particular person shall be deemed, for the purposes of this Part, to have

fourniture taxable et avoir perçu, au moment du versement de la remise, la taxe relative à la fourniture, calculée selon la formule suivante :

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

où :

A représente la fraction de taxe relative à la remise,

B le crédit de taxe sur les intrants ou le remboursement visé à la section VI que la personne pouvait demander relativement à l'acquisition,

C la taxe payable par elle relativement à l'acquisition,

D la remise que l'inscrit lui a versée.

made a taxable supply and to have collected, at that time, tax in respect of the supply equal to the amount determined by the formula

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

where

A is the tax fraction in respect of the rebate,

B is the input tax credit or rebate under Division VI that the particular person was entitled to claim in respect of the acquisition of the property or service,

C is the tax payable by the particular person in respect of the acquisition of the property or service, and

D is the amount of the rebate paid to the particular person by the registrant.

APPENDICE

[TRADUCTION]

DATE DE FACTURATION : 1^{er} février 2002
PAGE 2 de ?page?

N° DU CLIENT : 01463052

DÉTAIL DU COMPTE
Frais courants – détails
250-215-1985

Forfaits mensuels

Nom du forfait	Total	
Parlez 20 \$/150 3 ans (2 février au 1 ^{er} mars)	20,00	
Parlez 20 \$/150 (23 janvier au 1 ^{er} février)	-6,00	
Parlez 20 \$/150 3 ans (23 janvier au 1 ^{er} février)	6,00	
Parlez 20 \$/150 (12 janvier au 1 ^{er} février)	<u>13,33</u>	
Total		33,33 \$

Temps d'antenne local additionnel

Service	Total minutes utilisées	Minutes incluses utilisées	Minutes facturables utilisées	Total	
Téléphone (min.)	223:52	129:51	94:01	<u>19,76</u>	
Total					19,76 \$

Frais d'interurbains, frais d'itinérance et autres frais de communication

Service	Minutes d'interurbain utilisées	Frais d'interurbains	Minutes d'itinérance utilisées	Frais d'itinérance	Autres frais	Total	
Téléphone (min.)	134:16	32,26	0:00	0,00	0,00	<u>32,26</u>	
Total							32,26 \$

Services à valeur ajoutée

Service	Total	
Afficheur	3,00	
Afficheur	2,00	
Appels locaux illimités	0,00	
Internet sans fil – Nav. essai	<u>0,00</u>	
Total		5,00 \$

Autres frais et crédits

Frais ou crédit	Total
Frais d'ouverture de compte	25,00
Créd. téléph. contrat 3 ans	<u>-125,00</u>
Total	-100,00 \$

Frais et redevances d'utilisation du réseau

Frais	Total
Accès au service d'urgence 911	0,25
Accès au service d'urgence 911	0,00
Accès au service d'urgence 911	0,17
Redevances d'utilisation	6,95
Redevances d'utilisation	0,00
Redevances d'utilisation	<u>4,63</u>
Total	12,00 \$

Taxes

TPS	8,91
TVP (Colombie-Britannique)	<u>8,91</u>
Total des taxes	17,82 \$

Total des frais courants **20,17 \$**

$$\begin{aligned} & 33,33 \$ + 19,76 \$ + 32,26 \$ + 5,00 \$ + 25,00 \$ + 12,00 \$ \\ & = 127,35 \$ \times 0,07 \\ & = 8,91 \$ \end{aligned}$$

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-389-12

**APPEL D'UN JUGEMENT RENDU LE 17 JUILLET 2012 PAR LE JUGE
CAMPBELL J. MILLER DANS LE DOSSIER 2009-2959(GST)G**

INTITULÉ : SOCIÉTÉ TÉLÉ-MOBILE c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 16 mai 2013

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE MAINVILLE

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS

DATE DES MOTIFS : Le 5 juin 2013

COMPARUTIONS :

Kimberley L. Cook POUR L'APPELANTE

Victor Caux POUR L'INTIMÉE
Andrew Majawa

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Thorsteinssons LLP POUR L'APPELANTE
Vancouver (Colombie-Britannique)

William F. Pentney POUR L'INTIMÉE
Sous-procureur général du Canada