

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2002-1314(GST)I

ENTRE :

RONALD GARY COLEMAN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 16 août 2002, à Edmonton (Alberta), par

l'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions

Avocat de l'appelant : M^c Gregory J. Gartner

Avocate de l'intimée : M^c Margaret McCabe

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis est daté du 4 mai 2001 et qui porte le numéro 10B0003108, pour la période du 1^{er} janvier 1998 au 30 juin 2000, est accueilli et l'affaire est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation en tenant compte du fait que l'appelant ne doit pas être assujetti à une pénalité.

À tous autres égards, l'appel est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de septembre 2002.

« Campbell J. Miller »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 23^e jour de juillet 2004.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020911
Dossier: 2002-1314(GST)I

ENTRE :

RONALD GARY COLEMAN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Miller

[1] Il y a longtemps que M. Coleman s'occupe de chevaux. Depuis bien des années, il exploite une entreprise consistant à prendre en pension un certain nombre de chevaux pouvant aller jusqu'à 50 à la fois. M. Coleman demande à ses clients des prix distincts pour le fourrage et les services fournis. Il fait payer de la taxe sur les produits et services (« TPS ») sur l'élément « service », mais non sur l'élément « fourrage ». Pour la période allant du 1^{er} janvier 1998 jusqu'au 30 juin 2000 inclusivement, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi à l'égard de M. Coleman une cotisation augmentant d'un montant de 14 836,68 \$ la TPS devant être versée par M. Coleman, soit un montant représentant la TPS sur le fourrage fourni durant cette période. En outre, le ministre a fixé des intérêts de 938,42 \$ et a imposé des pénalités de 1 155,25 \$. M. Coleman interjette appel à l'encontre de cette cotisation.

[2] La question est de savoir si la fourniture du fourrage est une fourniture détaxée. Les parties ont convenu que la fourniture du fourrage pourra être considérée comme détaxée en vertu de l'article 2 de la partie IV de l'annexe VI de

la *Loi sur la taxe d'accise* seulement si : (i) soit il s'agit d'une fourniture distincte de fournitures multiples; (ii) soit la fourniture du fourrage et des services est une fourniture unique d'aliments pour la consommation animale.

[3] Si l'appelant surmonte cet obstacle, je devrai alors examiner l'article 2 de la partie IV de l'annexe VI pour déterminer si le fourrage entre dans la définition des aliments pour la consommation animale et est fourni en quantités suffisantes pour être admissible. Je considère que M. Coleman effectuait une fourniture unique, mais une fourniture unique de pension pour chevaux et non de fourrage. M. Coleman ne répond donc pas aux deux conditions et, pour cette raison, il n'est pas nécessaire que j'examine dans ce cas-ci l'application de l'article 2 de la partie IV de l'annexe VI au fourrage qui était fourni.

Faits

[4] M. Coleman a beaucoup d'expérience dans le domaine des chevaux, ayant travaillé pour d'autres personnes dans des entreprises équestres en Californie, au Texas et dans le sud de l'Alberta tout au long des années 1980 et jusque dans les années 1990. Il a lancé sa propre entreprise de pension pour chevaux en Alberta au début des années 1990. Il est clair qu'il se consacre à son entreprise. Il a suivi de nombreux cours et séances de formation dans ce domaine et a en outre lui-même dirigé des séminaires sur l'entraînement des chevaux. Un des cours qu'il a suivis à la fin de 1990 était un cours de la division des animaux du ministère de l'Agriculture de l'Alberta qui se rapportait tout spécialement aux conséquences de l'introduction de la TPS. Il a reçu un avis selon lequel il pouvait traiter la TPS de deux façons possibles dans une entreprise de pension pour chevaux : premièrement, il pouvait séparer l'élément « fourrage » de l'élément « service » et majorer le prix du fourrage, en faisant valoir que la fourniture du fourrage était une fourniture détaxée; deuxièmement, il pouvait tout facturer ensemble et faire payer de la TPS sur tout. Il a opté pour la première approche.

[5] M. Coleman a décrit son entreprise d'une manière assez détaillée. Il a des stalles pour 35 chevaux et peut en outre garder 15 chevaux dans son pâturage de 40 acres. Il a deux employés à temps plein du lundi au vendredi et quatre employés à temps partiel la fin de semaine. Il a fait état des services fournis par le personnel en me décrivant une journée typique. Les chevaux gardés à l'écurie reçoivent leur nourriture entre 6 h 30 et 7 heures chaque matin et ils mangent jusqu'à 8 heures. Ils sont ensuite conduits à l'extérieur pour la journée. En hiver, on les recouvre préalablement d'une couverture. Entre 9 heures et 11 heures, on balaie et nettoie les stalles et l'on remet de la paille. Si l'on a besoin du maréchal-ferrant ou du

vétérinaire, ces visites ont normalement lieu à ce moment-là. Le maréchal-ferrant effectue des visites hebdomadaires. Entre 13 heures et 15 heures, M. Coleman dirige des séances d'entraînement. À partir de 15 heures, les chevaux sont ramenés à l'écurie. Entre 16 heures et 17 heures, les chevaux sont nourris de nouveau. Les clients peuvent aller faire de l'équitation après 17 heures. Certains laissent leur selle chez M. Coleman.

[6] En plus de la routine quotidienne, il y a la responsabilité de faire soigner les chevaux contre les vers quatre fois par année. M. Coleman a en outre dit qu'il considérait que le simple fait d'observer les chevaux représentait une très grande partie de sa responsabilité.

[7] Pour ce qui est des chevaux gardés au pâturage, peu de services sont nécessaires à part l'observation et, en hiver, la fourniture de fourrage.

[8] M. Coleman a décrit le fourrage fourni (cubes de luzerne, céréales et foin), ainsi que les quantités fournies. Il n'est pas nécessaire que j'entre dans le détail à cet égard, mais qu'il suffise de dire que M. Coleman majorait d'environ 100 p. 100 le prix du fourrage. Telle était la norme dans ce domaine.

[9] Les clients pouvaient fournir des suppléments alimentaires pour leurs chevaux, mais ils ne pouvaient refuser la fourniture de fourrage offerte par M. Coleman dans le cadre du forfait pension. M. Coleman a décrit l'arrangement conclu avec ses clients comme étant un arrangement au mois, mais il n'y avait pas de contrat écrit. On envoyait une facture aux clients une fois par mois. Les factures faisaient état d'une répartition entre le prix de la nourriture fournie et le prix des services fournis. Dans le cas de chevaux gardés à l'écurie, la facture indiquait un prix de 190 \$ pour le fourrage et un prix de 140 \$ pour le service. M. Coleman a déclaré qu'il fixait le prix du service en déterminant la différence entre le montant acceptable sur le marché et le prix du fourrage. Il a présenté des factures datant de 1991 et de 1998. Chacune indiquait 190 \$ comme prix de fourniture du fourrage, et le prix indiqué pour le service était de 100 \$ en 1991 et de 130 \$ en 1998. M. Coleman a expliqué que, comme les augmentations de tarif étaient habituellement causées par une hausse des frais généraux, il les attribuait toujours à la partie « service ». Il a poursuivi en disant que la récente sécheresse le préoccupait, car les prix du fourrage montaient en flèche, ce dont il devrait tenir compte dans ses tarifs.

[10] Concernant les chevaux gardés au pâturage, le prix demandé pour le fourrage était de 80 \$ par mois tout au long de l'année, même si c'était en hiver seulement que l'on fournissait en fait du fourrage pour ces chevaux.

Analyse

[11]

[TRADUCTION]

[...] Il serait bien déplorable que nous permettions dans ce domaine un formalisme excessif ou une insistance démesurée sur les règles de droit, alors que, à mon sens, une fois la question posée, il faudrait y répondre en usant d'un peu de bon sens et en tenant un peu compte de ce qui se fait dans la vraie vie. [...] ¹

Je suis entièrement d'accord avec lord Widgery en ce qui concerne son approche. La question est évidemment de savoir ce que M. Coleman fournissait pour la contrepartie qu'il recevait. La réponse que dicte le bon sens est qu'il fournissait une pension pour chevaux.

[12] L'appelant a d'abord invoqué les critères énoncés dans l'affaire *O.A. Brown c. La Reine*² (que la Cour d'appel fédérale a cités, en y souscrivant, dans l'affaire *Hidden Valley Golf Resort Association c. La Reine*³), soit la question de savoir si, en substance et en réalité, la soi-disant fourniture distincte fait partie intégrante ou est un élément constitutif de la fourniture globale. Cela exige un examen du caractère véritable de l'arrangement. L'appelant dit que, comme le fourrage était facturé séparément et que la tarification de la fourniture globale était basée sur une détermination de la valeur marchande moins le prix du fourrage, le caractère véritable de la fourniture de fourrage est que celle-ci est une fourniture distincte et non une partie d'une fourniture globale de la pension pour chevaux. Je ne vois pas les choses de cette manière.

[13] Nourrir les chevaux fait-il partie intégrante du service consistant à prendre soin des chevaux? Absolument. Le fait d'indiquer séparément sur une facture le prix du fourrage et le prix des services ne change rien au caractère fondamental de

¹ Lord Widgery dans *Customs and Excise Commissioners v. Scott*, [1978] S.T.C. 191 (B.R.) (R.-U.), à la page 195.

² C.C.I., n° 94-435(GST)I, 10 juillet 1995 ([1995] G.S.T.C. 40).

³ C.A.F., n° A-524-98, 13 juin 2000 ([2000] G.S.T.C. 42).

l'arrangement. Un client ne téléphone pas à M. Coleman pour lui demander de s'occuper de nourrir son cheval. Il demande le forfait pension. En fait, le client ne peut mettre le cheval en pension et fournir son propre fourrage; il ne peut non plus simplement amener son cheval pour que celui-ci soit nourri pendant la journée sans être pris en pension. Séparer les deux fonctions serait commercialement insensé.

[14] Par analogie, on pourrait dire que le cheval reçoit le gîte et le couvert. Il n'a pas l'un sans l'autre. De plus, il a droit à la surveillance attentive d'un expert en chevaux et à certains services de soins individuels y afférents.

[15] L'appelant invoquait à l'appui de sa cause l'affaire *Wainwright Double "R" Feedlot Ltd. c. M.R.N.*⁴. Cette affaire n'était pas une affaire de TPS dans laquelle il fallait déterminer s'il s'agissait d'une fourniture unique versus des fournitures multiples; elle n'aide guère à traiter directement de cette question. Se rapporte davantage au cas qui m'est soumis l'affaire *Customs and Excise Commissioners v. Scott*⁵, qui a été citée dans le jugement *O.A. Brown* (et, par renvoi à celui-ci, dans l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *Hidden Valley*). Les faits de l'affaire *Scott* sont fort semblables à ceux de la présente espèce, la seule différence importante étant que, dans l'affaire *Scott*, les chevaux étaient des juments gardées pour être montées par deux étalons au haras. Le juge Cumming-Bruce a reconnu qu'un ensemble de six services était fourni, y compris l'alimentation et l'observation des chevaux. Il a conclu que, malgré le fait que chaque service pouvait être identifié séparément, c'étaient tous des éléments nécessaires de l'opération globale consistant à garder la jument dans la ferme.

[16] L'appelant a dit que l'objet supplémentaire consistant à servir les juments dans l'affaire *Scott* distingue celle-ci de la présente espèce. Je ne suis pas d'accord. Certes, il y avait un objet supplémentaire dans l'affaire *Scott*, mais le jugement rendu dans cette affaire souligne que c'était le fait de garder la jument et non de la servir qui était une fourniture unique. De même, dans le cas de M. Coleman, ce qui est effectué, c'est une fourniture globale consistant à prendre les chevaux en pension et non des fournitures distinctes consistant à nourrir, abriter, observer et soigner les chevaux.

[17] L'argument subsidiaire de l'appelant représentait un virage à 180 degrés. L'appelant arguait que, si je devais conclure qu'une fourniture unique était

⁴ C.C.I., n° 88-897(IT), 5 février 1990 (90 DTC 1301).

⁵ [1978] S.T.C. 191 (B.R.) (R.-U.).

effectuée, alors il s'agissait d'une fourniture unique consistant non pas à prendre des chevaux en pension, mais à nourrir des chevaux. L'appelant cherchait à s'appuyer à cet égard sur la loi, sur la jurisprudence et sur la preuve.

[18] Pour ce qui est de la loi, il m'a renvoyé à l'article 138 de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui se lit comme suit :

138. Pour l'application de la présente partie, le bien ou le service dont la livraison ou la prestation peut raisonnablement être considérée comme accessoire à la livraison ou à la prestation d'un autre bien ou service est réputé faire partie de cet autre bien ou service s'ils ont été fournis ensemble pour une contrepartie unique.

Une lecture attentive de cet article indique selon moi que, pour que cet article entre en jeu, il doit nécessairement y avoir plus qu'une fourniture unique, c'est-à-dire qu'il doit y avoir une fourniture qui est accessoire à une autre fourniture. Il ne s'ensuit donc pas que cet article peut être invoqué à l'appui d'une fourniture unique. Si j'accepte le premier argument de l'appelant qu'il y a des fournitures multiples et que toutes les fournitures autres que la fourniture de fourrage sont simplement accessoires à cette dernière, alors l'article 138 peut être pris en compte. Je ne considère toutefois pas les services autres que l'alimentation comme étant accessoires à celle-ci; je ne considère pas non plus le service alimentaire comme étant accessoire aux autres services. Comme je l'ai conclu, ces services font tous partie d'une fourniture unique.

[19] L'appelant m'a renvoyé à l'affaire *Winnipeg Livestock Sales Ltd. c. La Reine*⁶, à l'appui de sa position selon laquelle il s'agit d'une fourniture unique de fourrage. Cette affaire se rapportait à une entreprise de commercialisation d'animaux d'élevage qui fournissait des services de pension pour deux groupes d'animaux. Dans un cas, il s'agissait d'animaux qui étaient simplement en transit. Le juge Sarchuk a conclu qu'il y avait une fourniture unique consistant à prendre en pension ces animaux. Dans le second cas, les animaux n'étaient gardés que pour être nourris avant d'être vendus aux enchères. Le juge Sarchuk a encore là conclu qu'il y avait une fourniture unique mais, dans ce cas-là, une fourniture consistant à nourrir les animaux.

[20] Je fais une distinction entre les deux situations susmentionnées en tenant compte du fait que, dans un cas, les animaux étaient là pour être gardés (abrités,

⁶ C.C.I., n° 96-462(GST)I, 12 août 1998 ([1998] G.S.T.C. 87).

soignés, nourris), tandis que, dans l'autre cas, les animaux étaient là simplement pour être engraisés en vue d'être vendus aux enchères. Dans l'affaire dont je suis saisi, M. Coleman n'exploitait pas un parc d'engraissement. Il s'occupait de chevaux, avec tout ce que cela comportait. Il n'exploitait pas une entreprise qui offrait une fourniture unique consistant à nourrir des animaux pour les engraisser en vue de l'abattage. Cette cause-là n'étaye pas la position de l'appelant selon laquelle la fourniture unique consistait en l'espèce à nourrir les animaux.

[21] Enfin, l'appelant fait valoir que, sur la foi de la preuve, le personnel consacrait 95 p. 100 de son temps à l'activité consistant à nourrir les animaux et que l'alimentation des animaux doit donc être considérée comme étant la fourniture unique. Aucun pourcentage n'a en fait été attesté par M. Coleman, mais ce dernier a donné une bonne description des activités exercées au cours d'une journée. Effectivement, l'alimentation des animaux demande au personnel environ une heure le matin et l'après-midi. L'avocat disait que le nettoyage des stalles était directement lié à l'évacuation consécutive à l'ingestion d'aliments et que ce temps devrait donc aussi être considéré comme faisant partie du processus d'alimentation. Cette approche est ingénieuse mais contraire à ma compréhension, fondée sur le bon sens, de ce qu'est la production de fumier.

[22] Ce que minimise l'argument de l'appelant basé sur le temps consacré, c'est le fait qu'un élément important de l'arrangement est non seulement le temps consacré par le personnel, mais aussi la fourniture même d'un abri sûr pour les chevaux. Ne prendre en considération que le temps consacré, c'est également ne pas tenir compte du fait que l'observation régulière des chevaux est aussi un élément crucial du service offert. Assurément, le personnel consacrait du temps à nourrir les chevaux, mais je ne considère pas que ce temps fût si important que cela justifie une conclusion selon laquelle la fourniture unique était une fourniture de fourrage.

[23] En ce qui a trait aux pénalités imposées en vertu de l'article 280, je renvoie à l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *Canada (Procureur général) c. Consolidated Canadian Contractors Inc. (C.A.)*⁷, dans lequel il a été conclu que l'article 280 impose au contribuable une responsabilité stricte et non une responsabilité absolue. Une défense de diligence raisonnable est ainsi possible. Est-elle possible dans le cas de M. Coleman? Je crois que oui. Lorsque la TPS a été introduite, M. Coleman a assisté à un exposé — parrainé par le gouvernement de l'Alberta — au cours

⁷ [1999] 1 C.F. 209 ([1998] G.S.T.C. 91).

duquel on l'a informé qu'il pouvait faire exactement ce qu'il a alors entrepris de faire, c'est-à-dire considérer séparément l'élément « fourrage » et ne pas faire payer de TPS là-dessus. Il a procédé de cette manière jusqu'à ce que l'Agence des douanes et du revenu du Canada l'avise qu'il devait procéder autrement, ce qu'il a alors fait. M. Coleman est un petit entrepreneur simple, honnête et de bonne réputation qui s'est instruit sur les aspects opérationnels et commerciaux de l'entreprise consistant à prendre des chevaux en pension. Il a agi de façon responsable à tous égards. Il ne doit pas être pénalisé pour ce comportement.

[24] Je renvoie cette affaire au ministre en tenant compte du fait que M. Coleman ne doit pas être assujéti à une pénalité. À tous autres égards, l'appel est rejeté.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 11^e jour de septembre 2002.

« Campbell J. Miller »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 23^e jour de juillet 2004.

Mario Lagacé, réviseur