

ENTRE :

SLM DIRECT MARKETING LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 29 mai 2007, à Calgary (Alberta).

Devant : L'honorable juge en chef adjoint Gerald J. Rip

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. Robin Shorn

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Daniel Segal

---

**JUGEMENT**

L'appel de la cotisation établie en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2002 au 30 septembre 2004 inclusivement est accueilli avec dépens, et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine à nouveau et établisse une nouvelle cotisation sur le fondement que l'appelante agissait comme mandataire de ses clients lorsqu'elle a acquitté les frais d'affranchissement pour des destinations situées à l'étranger.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23<sup>e</sup> jour d'août 2007.

« Gerald J. Rip »

---

Juge en chef adjoint Rip

Traduction certifiée conforme  
ce 20<sup>e</sup> jour de septembre 2007.

Johanne Brassard, trad. a.

Référence : 2007CCI415  
Date : 20070823  
Dossier : 2006-2304(GST)I

ENTRE :

SLM DIRECT MARKETING LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge en chef adjoint Rip

[1] SLM Direct Marketing Ltd. (« SLM ») a interjeté appel d'une cotisation établie à son égard par le ministre du Revenu national (le « ministre ») en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »), pour la période du 1<sup>er</sup> avril 2002 au 30 septembre 2004 inclusivement. Cette cotisation se fonde sur les éléments suivants : les frais d'affranchissement (ou frais de mise à la poste) engagés par l'appelante pour des envois à l'étranger constituaient des intrants au titre de la nouvelle fourniture d'un service à divers clients, ces nouvelles fournitures constituaient des fournitures taxables et la taxe sur les produits et services (la « TPS ») s'appliquait à l'ensemble de la nouvelle fourniture.

#### Faits

[2] SLM se décrit comme une entreprise de services. Elle offre des services de traitement du courrier en vrac qui comprennent la gestion de base de données, l'impression, le pliage, la mise sous enveloppe et la pose d'onglets. SLM distribue, contre rétribution, les produits de ses clients, comme des lettres et des rapports annuels. SLM inscrit l'adresse sur les enveloppes, plie les documents, imprime au laser les lettres et les documents des clients, insère les documents dans des enveloppes et des colis et, enfin, soumet le tout à l'acceptation d'une entreprise de

réexpédition ou d'un transporteur – comme Postes Canada ou le Service postal des États-Unis (« USPS ») – pour que le courrier soit livré à sa destination finale. Selon M. Robin Shorn, directeur général de SLM, [TRADUCTION] « c'est habituellement là que notre mandat se termine ». Il revient au client de décider s'il envoie le courrier à une destination à l'étranger par l'entremise de Postes Canada, du USPS ou d'une entreprise de réexpédition.

[3] Voici un exemple de service qu'offre SLM à un de ses clients, une société publique devant faire parvenir son rapport annuel à ses actionnaires au Canada et aux États-Unis : SLM se charge, entre autres, d'inscrire les adresses sur les enveloppes, d'insérer le rapport annuel dans les enveloppes, de trier les envois en fonction des noms et des adresses comme l'exige Postes Canada – ce qui, au fond, permet de dispenser cette dernière de cette tâche – et de remettre les envois aux bureaux de service de Postes Canada et du USPS en vue de leur expédition.

[4] Lorsque du courrier doit être expédié à l'extérieur du Canada, il arrive que SLM paye les frais d'affranchissement à Postes Canada, au USPS ou à une entreprise de réexpédition et qu'elle ajoute ensuite dans sa facture à son client les frais devant lui être remboursés<sup>1</sup>. Il arrive aussi que le client verse à l'avance à SLM la somme d'argent nécessaire pour défrayer l'affranchissement ou qu'il lui remette un chèque à l'ordre du USPS. SLM ne facturait pas la TPS au client pour les envois à l'étranger. Elle percevait toutefois la TPS sur les envois à l'intérieur du Canada. Le ministre a établi à l'égard de SLM une cotisation pour la TPS que cette dernière avait omis de facturer sur l'affranchissement qu'elle avait payé à Postes Canada, au USPS et aux entreprises de réexpédition pour le compte de ses clients et qui lui a été remboursée. SLM fait valoir qu'elle ne poste aucun document et ne paye aucun affranchissement pour son propre compte, mais bien pour celui de ses clients; SLM agit à titre de mandataire du client.

[5] M. Shorn a mentionné que la plupart des clients importants de SLM préfèrent poster les documents eux-mêmes. Dans ce cas, SLM prépare les documents pour la livraison, mais Postes Canada facture directement le client.

[6] Il arrive aussi que SLM prépare des documents pour leur livraison par le USPS parce que le client souhaite faire savoir au destinataire final que le courrier

---

<sup>1</sup> La principale distinction entre le recours à Postes Canada ou au USPS plutôt qu'à une entreprise de réexpédition tient au fait que cette dernière ramasse le courrier aux installations mêmes de SLM. SLM n'envoie pas le courrier à un dépôt. Habituellement, l'entreprise de réexpédition facture directement le client. M. Shorn a mentionné que SLM a un compte auprès de l'entreprise de réexpédition avec laquelle elle traite normalement, mais qu'à sa connaissance, on n'y a jamais eu recours depuis son arrivée chez SLM, plus tôt cette année.

provient des États-Unis. En outre, le USPS exige parfois des frais moins élevés que Postes Canada. Dans ces situations, le client paye les frais d'envoi au USPS, soit directement par chèque à l'ordre du USPS, soit à SLM à titre de dépôt. Si le client remet un chèque à l'ordre du USPS, aucune mention de ce paiement n'est faite dans la facture que SLM envoie au client. SLM peut aussi payer les frais d'envoi, poster les documents et ajouter les frais connexes dans sa facture au client. Aucune TPS n'est payable dans le premier cas, mais le ministre soutient qu'elle est exigible dans le second. Le ministre paraît penser que, si SLM fait état des frais d'affranchissement dans une facture, la TPS est alors payable, mais qu'en l'absence d'une telle mention, il n'y a pas de TPS. Or, qu'elle facture les frais ou non au client, SLM exécute la même tâche. SLM se trouve dans la même situation lorsqu'elle se charge elle-même d'acquitter les frais d'affranchissement et de faire expédier le courrier par Postes Canada.

[7] Selon M. Shorn, si un client n'a pas de compte auprès de Postes Canada, cet organisme refusera d'expédier le courrier, même si c'est SLM qui poste les documents et paie les frais d'affranchissement. M. Shorn a produit un document de Postes Canada intitulé [TRADUCTION] « Poste aux lettres internationale à tarifs préférentiels – Déclaration de dépôt ». Cette déclaration est remise à Postes Canada par l'expéditeur, SLM en l'occurrence; elle précise le service visé par le paiement, le nombre de documents déposés à la poste, le poids de l'envoi ainsi que les divers prix et le coût total. La déclaration mentionne à la fois le numéro de compte de l'appelante chez Postes Canada et le numéro de compte du client. SLM est désignée comme le client ayant posté les documents tandis que le client est désigné comme la personne pour le compte de laquelle les documents sont expédiés. La déclaration précise également le nom du client qui paye les frais d'affranchissement, SLM en l'espèce.

[8] Pendant le contre-interrogatoire, M. Shorn a expliqué que SLM facture de façon distincte l'inscription des adresses sur les enveloppes, le tri et les autres services, d'une part, et les frais d'affranchissement, de l'autre. À titre d'exemple, une facture de SLM montre des frais distincts pour l'assemblage, l'insertion, la fermeture des enveloppes, l'envoi au dépôt postal et le paiement de l'affranchissement. SLM ne facture pas le client pour l'acquittement des frais d'affranchissement à Postes Canada, au USPS ou à une entreprise de réexpédition; elle demande uniquement le remboursement des frais d'affranchissement réellement engagés.

[9] L'appelante soutient qu'elle agit comme mandataire du client lorsqu'elle acquitte les frais d'affranchissement (ou les frais de mise à la poste) pour le compte

de ses clients et qu'elle expédie du courrier à des destinations à l'étranger. SLM avance également qu'elle n'est pas assujettie à la TPS en ce qui concerne les frais d'affranchissement pour les documents expédiés à l'étranger puisque ces services font l'objet d'un taux nul de taxe selon l'article 6 de la partie VII de l'annexe VI de la LTA. Une fourniture est détaxée s'il s'agit de « [l]a fourniture d'un service de transport de marchandises relativement au transport d'un bien meuble corporel d'un endroit au Canada à un point à l'étranger, si la valeur de la contrepartie de la fourniture est d'au moins 5 \$ ».

[10] La Couronne estime que les frais d'affranchissement excédant 5 \$ payés par SLM relativement à du courrier envoyé à l'étranger et pour lesquels SLM a facturé le client constituaient un intrant au titre de la nouvelle fourniture d'un service qui est taxable. Elle a donc appliqué la TPS à la totalité du montant de la fourniture. Contrairement à ce qu'affirme SLM, le ministre est d'avis qu'aucune relation de mandataire n'existait entre SLM et son client. SLM a été assujettie à la taxe à titre de nouveau fournisseur d'un service.

[11] Les faits à l'origine du présent appel découlent de ce que certains clients préfèrent que SLM expédie le courrier à leur place et que la facture de Postes Canada, du USPS ou de l'entreprise de réexpédition soit établie à son nom puis que SLM leur envoie une facture pour ses services et les frais d'affranchissement.

[12] Dans son témoignage, M. Shorn a déclaré [TRADUCTION] « nous ne déposons rien à la poste [...] les clients déposent les documents à la poste et nous les expédions en leur nom ». SLM n'agit que comme [TRADUCTION] « intermédiaire » pour le client.

[13] L'appelante a déduit un crédit de taxe sur les intrants relativement à l'ensemble de la TPS qu'elle avait payée, même si cette TPS a ensuite été facturée au client. SLM détient un compte bancaire distinct pour tous les dépôts effectués par les clients.

[14] L'avocat de l'intimée a produit des imprimés de documents affichés sur le site Web de SLM. Dans son site, SLM explique à d'éventuels clients les travaux qu'elle peut effectuer pour eux. À titre d'exemple, SLM peut offrir des tarifs préférentiels par l'intermédiaire de Postes Canada ou du USPS. Elle peut effectuer le tri à la fois pour Postes Canada et pour le USPS, et elle peut directement livrer à un dépôt du USPS ou d'un tiers service de messagerie le courrier destiné aux États-Unis.

## Analyse

[15] Si elle agissait comme mandataire de ses clients lorsqu'elle acquittait les frais d'affranchissement et expédiait les documents pour ses clients, SLM n'était alors pas tenue de payer la TPS. Dans son ouvrage, *Law of Agency*<sup>2</sup>, l'auteur Fridman précise dans quels cas s'applique le droit des mandats :

[TRADUCTION]

Premièrement, il vise à établir que, même s'il peut exister un grand nombre de situations dans lesquelles une personne représente quelqu'un d'autre ou agit pour le compte de quelqu'un d'autre, ce n'est que lorsque cette représentation ou cet acte pour le compte du tiers influe sur la situation *juridique* de ce dernier, c'est-à-dire sur ses droits et obligations envers d'autres personnes, que le droit des mandats s'applique. Le droit des mandats n'a aucune incidence sur les obligations d'ordre social ou non juridique. Le droit des mandats ne s'applique donc pas dans les cas où, par exemple, un homme demande à son épouse de le représenter à un mariage et d'offrir en son nom ses félicitations aux nouveaux mariés. En effet, dans ce genre de situation, les représentations tendent à une fin sociale et non à une fin juridique. Cependant, il n'est pas nécessaire que la fin juridique visée lorsque l'on retient les services d'un mandataire soit complexe ou élaborée. La mère qui dit à son fils d'aller acheter du lait au laitier confère à son enfant la qualité de mandataire, de la même façon qu'une société confère la qualité de mandataire aux administrateurs qui assument des obligations contractuelles en son nom<sup>3</sup>.

[Non souligné dans l'original.]

[16] Dans l'ouvrage intitulé *Bowstead & Reynolds on Agency*<sup>4</sup>, les auteurs définissent ainsi la notion de mandat :

[...] le lien fiduciaire qui existe entre deux personnes, dont l'une consent expressément ou implicitement à ce que l'autre agisse en son nom dans le cadre de ses relations avec des tiers, et dont l'autre consent pareillement à jouer ce rôle<sup>5</sup>.  
[...]

En ce qui concerne les actes que le mandant consent expressément ou implicitement à ce que le mandataire accomplisse pour son compte, on dit du mandataire qu'il a le

---

<sup>2</sup> G.H.L. Fridman, *The Law of Agency*, 7<sup>e</sup> éd., Londres, Reed Elsevier (UK) Ltd, 1996.

<sup>3</sup> Précité, note 2, p. 12.

<sup>4</sup> F.M.B. Reynolds, avec la collaboration de Michele Graziadei, *Bowstead & Reynolds on Agency*, 17<sup>e</sup> éd., Londres, Sweet & Maxwell, 2001.

<sup>5</sup> Précité, note 4, p. 1.

pouvoir d'agir; ce pouvoir peut modifier les rapports juridiques du mandant avec des tiers<sup>6</sup>.

[17] La nature de la relation de mandataire a été examinée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Glengarry Bingo Association. c. La Reine*<sup>7</sup>. S'appuyant sur l'énoncé de politique P-182R publié par l'Agence du revenu du Canada, la Cour d'appel fédérale a identifié les trois éléments essentiels d'un mandat : 1) le consentement du mandant et du mandataire, 2) le pouvoir du mandataire de modifier la situation juridique du mandant et 3) le contrôle que le mandant exerce sur les actes du mandataire. La Cour a également conclu que le risque est un facteur important pour décider s'il existe une relation de mandataire.

[18] Dans l'appel dont je suis saisi, il ressort du témoignage de M. Shorn que SLM ne recevait aucune contrepartie pour l'acquittement des frais d'affranchissement pour le compte de ses clients. L'ouvrage *Bowstead & Reynolds* mentionne que la relation de mandataire et de mandant procède [TRADUCTION] « d'intérêts commerciaux convergents plutôt que divergents », que le mandataire est rétribué au moyen d'une commission pour ses services et qu'il [TRADUCTION] « ne doit pas toucher un profit non divulgué à titre d'intermédiaire indépendant »<sup>8</sup>. Que SLM n'ait reçu aucune sorte de rétribution pour rendre le service en cause n'a aucune incidence sur sa relation avec ses clients. SLM était rétribuée pour les autres services qu'elle rendait à ces derniers; la preuve laisse à penser qu'elle se chargeait de l'expédition et de l'acquittement des frais d'affranchissement par obligeance envers ses clients et qu'elle facturait la totalité des frais et des coûts dans une seule facture. Dans l'arrêt *Glengarry*, précité, l'association en cause facturait les organisations caritatives pour le temps de ses employés et pour l'utilisation de son matériel, et elle était donc tenue de percevoir la TPS puisque la Cour a conclu qu'il n'existait aucune relation de mandataire.

[19] Les trois éléments constitutifs du mandat énumérés dans l'arrêt *Glengarry* sont réunis dans le présent appel. Dans son témoignage, M. Shorn a déclaré que les clients de SLM avaient le choix de poster les colis eux-mêmes ou de recourir aux services de SLM. Les clients plus importants de SLM choisissaient de les poster eux-mêmes. Il ne fait aucun doute que lorsqu'un client retenait les services de SLM pour qu'elle se charge de l'expédition, tant SLM que le client consentaient à cette relation.

---

<sup>6</sup> Précité, note 4, p. 1.

<sup>7</sup> [1999] A.C.F. n° 316 (QL).

<sup>8</sup> Précité, note 4, p. 7.

[20] Lorsque SLM acquittait les frais d'affranchissement et expédiait les documents, c'est parce que son client lui avait donné le pouvoir d'agir ainsi en son nom; la situation juridique du client s'en trouvait modifiée. Dans l'arrêt *Glengarry*, précité, la Cour d'appel fédérale n'a pu arriver à la conclusion que les actes de l'appelante avaient eu une incidence sur la situation juridique des membres de la Glengarry Bingo Association et elle n'a donc pu conclure à l'existence d'un mandat. Au paragraphe 33, le juge Sexton s'exprime en ces termes :

[33] L'exemple le plus courant de la façon dont un mandataire peut modifier la position juridique de son mandant est la conclusion d'un contrat au nom du mandant. Il est clair en l'espèce que GBA n'était pas autorisée à conclure des contrats avec des tiers au nom de ses membres. Ainsi, GBA n'aurait pas pu conclure un contrat pour l'achat de matériel de bingo au nom de ses membres. Elle pouvait uniquement s'engager elle-même. Dans le contrat d'achat, GBA s'est engagée elle-même; elle n'a pas prétendu agir au nom de ses membres ni les exposer à un risque. La réaction d'ABS lorsque GBA a omis d'effectuer des versements sur le matériel démontre que les membres étaient à l'abri du risque : ABS n'a pas cherché à se faire payer par les membres et les membres n'ont jamais pensé qu'ils pourraient être responsables. Ces événements montrent que GBA ne pouvait pas modifier la position juridique de ses membres, d'où l'absence d'un élément essentiel du mandat.

[Non souligné dans l'original.]

[21] Lorsque le mandataire n'informe pas le tiers de l'identité du mandant et qu'il l'incite ainsi à croire qu'il est lui-même l'autre partie, la common law prévoit que le contrat alors conclu par le mandataire pour le compte du mandant secret peut entraîner des droits et des obligations pour ce dernier. Ce sera le cas si l'identité de la partie contractante importe peu au tiers qui traitait avec le mandataire, si le mandataire était autorisé à agir comme il l'a fait et si l'existence d'un mandat quelconque n'est pas expressément ou implicitement exclue par le contrat intervenu entre le mandataire et le tiers : voir G.H.L. Fridman, *The Law of Contract in Canada*<sup>9</sup>. En l'espèce, Postes Canada exige que la personne au nom de laquelle les documents sont expédiés ait un compte chez Postes Canada. Le nom du client et son numéro de compte figurent sur la formule [TRADUCTION] « Poste aux lettres internationale à tarifs préférentiels – Déclaration de dépôt ». La déclaration de dépôt précise le service visé ainsi que le prix payé pour l'affranchissement. Je suppose que Postes Canada connaît l'identité du mandant. Même si le nom du client peut n'avoir pas été divulgué au USPS ou à l'entreprise de réexpédition, il n'en demeure pas moins que ce client a retenu les services de

---

<sup>9</sup> 5<sup>e</sup> éd., Toronto, Thomson Canada Limited, 2006, pages 191 à 193.

SLM pour qu'elle expédie les documents et paye les frais d'affranchissement en son nom.

[22] Dans la présente affaire, une fois que SLM a rendu les services qu'elle s'était engagée à rendre, certains clients l'autorisent à faire encore autre chose, soit à aller à une installation postale, à poster les documents et à payer les frais d'affranchissement en leur nom. Dans l'ouvrage *Bowstead & Reynolds on Agency*<sup>10</sup>, on mentionne que, lorsqu'un mandataire est autorisé à accomplir uniquement certains actes précis, le seul contrôle que peut exercer le mandant consiste en son pouvoir de révocation du mandat. SLM était autorisée par ses clients à exécuter une tâche précise qui consistait à acquitter les frais d'affranchissement et à prendre les dispositions nécessaires auprès de transporteurs et d'entreprises de réexpédition en vue de la livraison des envois à leurs destinations finales. Dans ses factures, SLM demandait à ses clients de lui rembourser ces frais. Le contrôle que pouvaient exercer les clients tenait principalement à la possibilité de révoquer le mandat donné à SLM d'acquitter les frais d'affranchissement s'ils changeaient d'avis et décidaient de se charger eux-mêmes de l'expédition.

[23] Les clients de SLM ne s'exposaient qu'à un risque limité, par exemple à ce que SLM fasse preuve de négligence dans l'expédition du courrier. SLM courrait aussi un risque dans la mesure où elle pouvait payer les frais d'affranchissement et le client pouvait tarder à les lui rembourser.

[24] SLM agissait comme mandataire de ses clients lorsqu'elle payait les frais d'affranchissement du courrier envoyé à l'étranger par ses clients et lorsqu'elle expédiait les documents. SLM avait terminé le travail pour lequel on avait initialement retenu ses services, à savoir inscrire l'adresse sur les enveloppes, plier les documents, insérer les documents dans les enveloppes puis soit remettre les documents à un transporteur, soit préparer le ramassage par ce dernier. Le client avait alors le choix de lui-même expédier les documents et payer les frais d'affranchissement, ou d'autoriser SLM à le faire à titre gratuit. Lorsque SLM payait les frais d'affranchissement, elle le faisait pour le compte du client, non pour elle-même; SLM agissait à titre de représentante autorisée du client, de mandataire du client. SLM se trouvait dans la même situation que le fils à qui la mère demande d'acheter du lait : SLM et le fils sont respectivement mandataires du client et de la mère.

---

<sup>10</sup> Précité, note 4, pages 7 à 8.

[25] L'appel sera donc accueilli avec dépens. Il est inutile que je me demande si les frais d'affranchissement engagés par SLM constituaient une nouvelle fourniture, si les services rendus par SLM constituaient des fournitures multiples ou si, dans l'éventualité où SLM fournissait un service consistant à acquitter les frais d'affranchissement, ce service était détaxé.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23<sup>e</sup> jour d'août 2007.

« Gerald J. Rip »

---

Juge en chef adjoint Rip

Traduction certifiée conforme  
ce 20<sup>e</sup> jour de septembre 2007.

Johanne Brassard, trad. a.

RÉFÉRENCE : 2007CCI415

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-2304(GST)I

INTITULÉ : SLM DIRECT MARKETING LTD. c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 29 mai 2007

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge en chef adjoint  
Gerald J. Rip,

DATE DU JUGEMENT : Le 23 août 2007

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelant : M. Robin Shorn  
Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Daniel Segal

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada