

Dossier : 2007-2609(GST)G

ENTRE :

ROBERGE TRANSPORT INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 13 et 14 octobre 2009, à Regina (Saskatchewan)

Devant : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^c K. C. Mellor

Avocate de l'intimée :

M^c Brooke Sittler

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard de la nouvelle cotisation établie sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis est daté du 7 mars 2007 et porte le numéro de référence 09ES20070307, est rejeté, avec dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Ottawa, au Canada, ce 17^e jour de mars 2010.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 1^{er} jour de juin 2010.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2010 CCI 155
Date : 20100317
Dossier : 2007-2609(GST)G

ENTRE :

ROBERGE TRANSPORT INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D'Arcy

[1] L'appelante, Roberge Transport Inc. (« Roberge »), a interjeté appel d'une nouvelle cotisation établie par le ministre relativement à ses périodes de déclaration de TPS se terminant entre le 1^{er} juin 2002 et le 30 avril 2005.

[2] La Cour doit trancher la question de savoir si Roberge a reçu des chauffeurs de certains camions (appelés au cours de l'audience les « chauffeurs à contrat ») des remboursements totalisant 437 627 \$ en contrepartie de fournitures taxables.

Les faits

[3] Roberge est une entreprise de transport de bétail interprovinciale et internationale (au Canada et aux États-Unis). Pendant la période en cause, elle disposait d'un parc d'environ 100 camions et remorques qu'elle utilisait pour fournir ses services. La plus grande partie des camions étaient loués des chauffeurs à contrat. Roberge se servait également de camions dont elle était propriétaire et, à l'occasion, de camions appartenant à des tiers chauffeurs. Roberge était propriétaire de toutes les remorques qu'elle utilisait pour son entreprise.

[4] Les deux témoins de l'appelante, M. David Kiefer et M. Cecil Grassick, ont défini la relation existant entre Roberge et les chauffeurs à contrat. Leur témoignage a été corroboré par divers documents produits par les parties, notamment :

- des copies de contrats de location intervenus entre Roberge et certains chauffeurs à contrat¹;
- les relevés d'un chauffeur à contrat²;
- une lettre au sujet des retenues à la source délivrée par Roberge³;
- une trousse d'information remise aux nouveaux chauffeurs à contrat⁴;
- la formule d'immatriculation interterritoriale des camions de la Saskatchewan⁵;
- des échantillons de vignettes pour camions⁶.

[5] Cette relation est résumée dans les paragraphes qui suivent.

[6] Les chauffeurs à contrat étaient soit propriétaires, soit locataires de leurs camions. Chaque chauffeur à contrat concluait avec Roberge un contrat de location par lequel cette dernière s'engageait à louer un camion (le « véhicule loué ») du chauffeur à contrat. Le montant du loyer mensuel était fixé en fonction des kilomètres parcourus par mois par le véhicule loué.

¹ Pièces A-1, A-4 et A-7.

² Pièces A-3, A-6 et A-11.

³ Pièce A-26.

⁴ Pièces R-1 à R-7.

⁵ Pièce A-16.

⁶ Pièce R-17.

[7] Une fois le contrat de location conclu, Roberge immatriculait le véhicule loué auprès du gouvernement de la Saskatchewan et souscrivait l'assurance requise. Pendant le processus d'immatriculation, Roberge prenait toutes les mesures nécessaires pour que le véhicule loué puisse servir dans de nombreux ressorts. Elle veillait notamment à l'inscription aux programmes interterritoriaux appropriés pour la taxe de vente et la taxe sur les carburants, de même qu'à l'obtention des permis interterritoriaux requis et des vignettes pour les camions. Roberge fournissait ensuite les vignettes et des doubles des permis aux chauffeurs à contrat.

[8] En contrepartie des divers services qu'elle fournissait aux chauffeurs à contrat, y compris l'immatriculation des véhicules loués, l'obtention de l'assurance requise, la conformité aux programmes gouvernementaux en matière de taxe de vente et de taxe sur les carburants ainsi que l'achat du carburant utilisé par les chauffeurs à contrat, Roberge exigeait des frais d'administration de 1,5 pour 100. De plus, les chauffeurs à contrat s'engageaient à assumer le coût de l'ensemble des dépenses liées à l'utilisation du véhicule loué. Cela se faisait en partie au moyen du remboursement, par chacun des chauffeurs à contrat, des frais que Roberge versait relativement au véhicule loué. En particulier, les chauffeurs à contrat remboursaient à Roberge les sommes qu'elle payait pour les éléments suivants :

- l'assurance;
- les frais d'immatriculation;
- le carburant;
- les divers frais accessoires;
- la taxe sur les carburants payée en vertu de l'Entente internationale concernant la taxe sur les carburants;
- la taxe de vente multiterritoriale sur les véhicules.

[9] Roberge percevait des chauffeurs à contrat la TPS sur les frais d'administration de 1,5 pour 100 de même que sur les remboursements liés à l'assurance, au carburant acheté au Canada et aux dépenses accessoires engagées au Canada. Elle ne percevait pas de TPS sur les remboursements qu'elle obtenait au titre des frais d'immatriculation, du carburant acheté aux États-Unis, des dépenses

accessoires engagées aux États-Unis, de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules.

[10] L'Agence du revenu du Canada a subséquemment établi à l'égard de Roberge une nouvelle cotisation pour défaut de percevoir la TPS sur certaines sommes, dont les remboursements de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules. Roberge a interjeté appel de la nouvelle cotisation en ce qui a trait aux remboursements de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules.

[11] Monsieur Gary Frohlick, fonctionnaire à la division du revenu du ministère des Finances de la Saskatchewan, a témoigné pour le compte de l'intimée. Il a examiné la façon dont la taxe sur le carburant et la taxe de vente de la Saskatchewan s'appliquent aux chauffeurs multiterritoriaux de véhicules lourds. Un grand nombre de publications gouvernementales de même que les lois provinciales applicables étayaient son témoignage.

[12] Les provinces canadiennes et la plupart des états aux États-Unis ont mis sur pied un système conjoint de perception de la taxe sur les carburants et de la taxe de vente auprès des chauffeurs multiterritoriaux de véhicules lourds. L'examen du régime légal de la Saskatchewan permettra d'illustrer comment fonctionne ce système dans les divers états et provinces.

La taxe internationale sur les carburants

[13] L'article 4 de la loi de la Saskatchewan intitulée *Fuel Tax Act*⁷ (Loi de la taxe sur les carburants) s'applique aux transporteurs multiterritoriaux (comme les camions excédant un certain poids) et aux chemins de fer. Cette disposition s'applique à l'ensemble des camions composant le parc de Roberge. Elle prescrit le paiement d'une taxe sur le carburant consommé en Saskatchewan, peu importe où ce carburant est acheté. À cette fin, on perçoit une taxe sur les carburants achetés en Saskatchewan et dans d'autres ressorts en vertu d'un programme appelé « Entente internationale concernant la taxe sur les carburants » (l'« EITC »). Selon l'article 4 de la *Fuel Tax Act* de la Saskatchewan, la taxe internationale sur les carburants est perçue de la personne qui a immatriculé, auprès de l'autorité gouvernementale, le véhicule qui a consommé le carburant.

⁷ *Fuel Tax Act, 2000, S.S. 2000, ch. F-23.21.*

[14] Monsieur Frohlick a mentionné que l'EITC était une association de ressorts membres comprenant presque toutes les provinces canadiennes et presque tous les états des États-Unis. Cette entente a pour objet de faire en sorte que les ressorts membres reçoivent la taxe appropriée sur les carburants consommés dans leur territoire, peu importe où ce carburant est acheté.

[15] Monsieur Frohlick a illustré le fonctionnement du régime international de taxe sur les carburants en prenant l'exemple d'un transporteur qui exploite un véhicule en Alberta et en Saskatchewan alors que la taxe sur le carburant s'élève à 0,15 \$ le litre en Saskatchewan et à 0,09 \$ le litre en Alberta.

[16] Si le transporteur achetait le carburant en Saskatchewan et le consommait dans un camion conduit exclusivement en Alberta, il paierait une taxe sur le carburant de 0,09 \$ le litre :

- La taxe sur le carburant de 0,15 \$ le litre imposée en Saskatchewan serait payée au moment où le transporteur achète le carburant dans cette province.
- Selon l'EITC, le gouvernement de la Saskatchewan remettrait au gouvernement de l'Alberta une part de la taxe correspondant à 0,09 \$ le litre et rembourserait le solde de 0,06 \$ le litre au transporteur.

[17] La taxe de 0,09 \$ le litre reçue par le gouvernement de l'Alberta serait perçue sous le régime de la loi applicable en matière de taxe sur le carburant de l'Alberta.

[18] En revanche, s'il achetait le carburant en Alberta et le consommait dans un camion qui est conduit exclusivement en Saskatchewan, le transporteur paierait la taxe sur le carburant de 0,15 \$ le litre :

- La taxe sur le carburant de 0,09 \$ le litre de l'Alberta serait payée par le transporteur au moment où il achète le carburant en Alberta.
- Selon l'EITC, le gouvernement de l'Alberta remettrait au gouvernement de la Saskatchewan la taxe de 0,09 \$ le litre comprise dans le prix d'achat du carburant. La Saskatchewan percevrait alors 0,06 \$ le litre du transporteur (soit la taxe internationale sur les carburants) en vertu de l'EITC.

[19] La taxe de 0,15 \$ le litre reçue par le gouvernement de la Saskatchewan serait perçue en vertu de la *Fuel Tax Act* de la Saskatchewan.

[20] Toutes les provinces et tous les états membres de l'EITC utilisent ce système. Les transporteurs multiterritoriaux sont tenus de s'inscrire au programme de l'EITC dans leur état ou leur province d'origine. Le transporteur reçoit un permis et une vignette de l'EITC pour chaque camion qu'il inscrit. Le permis doit être conservé dans le camion et la vignette, apposée à l'extérieur du véhicule.

[21] Roberge veillait à ce que tous les véhicules de son parc, y compris les véhicules loués, satisfassent aux exigences du programme de l'EITC. Elle inscrivait tous les véhicules loués au programme de l'EITC, elle obtenait les permis et vignettes requis (qu'elle fournissait aux chauffeurs à contrat), elle produisait la déclaration trimestrielle relative à la taxe sur les carburants et elle remettait la taxe sur les carburants payable pour son parc.

[22] Roberge utilisait un facteur de consommation unique (kilomètres par litre de carburant en moyenne pour son parc) pour calculer le montant de la taxe sur les carburants qu'elle devait payer pour son parc. Elle appliquait ce facteur au nombre total de kilomètres parcourus par son parc dans chaque province ou état et au taux de la taxe sur le carburant utilisé dans chaque province ou état.

[23] En plus de payer la taxe sur les carburants, Roberge fournissait des cartes de crédit à ses chauffeurs, qui les utilisaient pour acheter le carburant consommé par les véhicules loués.

[24] Comme il est mentionné plus haut, les chauffeurs à contrat remboursaient à Roberge les sommes que cette dernière payait pour l'achat de carburant et la taxe sur les carburants.

La taxe de vente multiterritoriale

[25] La taxe de vente multiterritoriale est semblable à la taxe internationale sur les carburants; elle vise à faire en sorte que les ressorts membres reçoivent les recettes tirées de la taxe de vente en fonction de l'utilisation faite d'un véhicule dans leur territoire.

[26] La taxe de vente visant les véhicules multiterritoriaux est perçue en application des articles 5.1 à 5.8 de la loi intitulée *Provincial Sales Tax Act*⁸ (Loi sur la taxe de vente provinciale) de la Saskatchewan. En particulier, suivant l'article 5.3 de cette loi, la taxe est perçue de chaque personne qui immatricule un véhicule en vue de son utilisation en Saskatchewan et dans un ou plusieurs ressorts membres.

[27] La taxe n'est pas payée au moment de l'acquisition du véhicule, mais plutôt annuellement en fonction de la valeur après amortissement du véhicule fixée conformément à la *Provincial Sales Tax Act* de la Saskatchewan. Lorsqu'elle a perçu la taxe de vente de l'exploitant du véhicule multiterritorial, la Saskatchewan distribue celle-ci aux divers ressorts selon les renseignements sur la distance parcourue fournis par l'exploitant.

[28] Dans son témoignage, M. Frohlick a déclaré que ce système est utilisé dans toutes les provinces et tous les états de l'Amérique du Nord. Par exemple, un exploitant établi en Saskatchewan dont les camions transportent de la marchandise au Texas s'inscrit en Saskatchewan et reçoit une carte d'inscription (et une vignette) précisant que le Texas est un ressort autorisé. L'exploitant de la Saskatchewan déclare la distance parcourue par ses camions au Texas au gouvernement de la Saskatchewan, lequel transfère alors à l'autorité fiscale du Texas une partie de la taxe de vente qu'il a perçue de l'exploitant.

[29] Roberge immatricule chaque année tous ses véhicules auprès de l'autorité de la Saskatchewan. Un organisme gouvernemental de cette province, le SGI, gère l'immatriculation de tous les véhicules en Saskatchewan. Outre l'immatriculation des véhicules, le SGI offre de l'assurance automobile et applique la taxe de vente multiterritoriale.

[30] Lors de l'immatriculation, Roberge fournit au SGI la distance parcourue par son parc de véhicules dans chaque ressort membre au cours de l'année précédente. Le SGI se fonde ensuite sur ces renseignements pour établir les primes d'assurance, les frais d'immatriculation et la taxe de vente multiterritoriale payables par Roberge.

[31] Le SGI ne délivre pas d'immatriculation pour un véhicule (ni aucune nouvelle plaque d'immatriculation) tant que Roberge n'a pas acquitté toutes les

⁸ *Provincial Sales Tax Act*, R.S.S. 1978, ch. P-34.1.

sommes dues au titre des primes d'assurance, des frais d'immatriculation et de la taxe de vente multiterritoriale.

Le droit

[32] La TPS est perçue sous le régime de quatre sections distinctes de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi sur la TPS »), soit la section II, la section III, la section IV et la section IV.1. Le présent appel n'intéresse que la taxe perçue sous le régime de la section II.

[33] La taxe prévue à la section II est imposée à tous les acquéreurs d'une fourniture taxable effectuée au Canada⁹. Pendant les périodes en cause, la taxe a été perçue sur la valeur de la contrepartie de la fourniture selon trois taux : la TPS au taux de 7 pour 100 pour les fournitures effectuées dans une province qui n'avait pas harmonisé sa taxe de vente avec la TPS, la TVH au taux de 15 pour 100 pour les fournitures effectuées dans une province qui avait harmonisé sa taxe de vente avec la TPS¹⁰, et le taux de 0 pour 100 applicable aux fournitures détaxées prévues à l'annexe VI de la Loi sur la TPS.

[34] Pour établir le montant, le cas échéant, de la taxe exigible selon la section II, il faut répondre aux questions suivantes :

- Le fournisseur a-t-il effectué une fourniture taxable?
- Quel était le montant de la contrepartie de la fourniture?
- La fourniture taxable a-t-elle été effectuée au Canada?
- La fourniture taxable a-t-elle été effectuée dans une province participante¹¹?

⁹ Paragraphe 165(1).

¹⁰ Les parties ont reconnu pendant l'audience qu'aucune des activités en cause ne se rapportait à une fourniture susceptible d'avoir été effectuée dans une province dont la taxe de vente était harmonisée.

¹¹ *Ibid.*

[35] L'expression « fourniture taxable » s'entend d'une fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale¹².

[36] Une fourniture est définie comme la livraison de biens ou la prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation¹³. Les termes « bien » et « service » sont également définis dans la Loi sur la TPS¹⁴. Le mot « bien » s'entend de tous biens — meubles et immeubles — tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque, une action ou une part, à l'exclusion d'argent. Le terme « service » est défini de manière encore plus large pour désigner *tout* ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni certains services fournis à un employeur par un salarié, un dirigeant et certaines autres personnes. La définition du terme « service » est extrêmement large. Si quelque chose n'est pas un bien, de l'argent ou un service fourni par un salarié, il sera alors réputé être un service.

[37] Il découle des larges définitions des termes « fourniture », « bien » et « service » que la livraison ou la prestation de quoi que ce soit dans le cadre d'une opération commerciale sera éventuellement assujettie à la taxe.

[38] Une fourniture constituera une fourniture taxable si elle est effectuée dans le cadre d'une activité commerciale. L'expression « activité commerciale » d'une personne fait également l'objet d'une définition large qui englobe une entreprise¹⁵, les projets à risque et les affaires de caractère commercial, sous réserve de deux exceptions. En premier lieu, une entreprise, un projet à risque ou une affaire de caractère commercial ne constituera pas une activité commerciale dans la mesure où il comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées. La seconde exception, qui ne s'applique pas en l'espèce, vise certaines activités réalisées par un particulier directement ou indirectement sans attente de profit¹⁶.

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Selon la définition donnée au paragraphe 123(1), le terme « entreprise » comprend les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif ainsi que certaines activités liées à la location de biens.

¹⁶ L'expression « activité commerciale » est également définie de façon à comprendre la réalisation de fournitures, sauf des fournitures exonérées, d'immeubles appartenant à la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion des fournitures.

[39] La taxe est imposée en application des paragraphes 165(1) et (2) « sur la valeur de la contrepartie de la fourniture ». Si aucune contrepartie (réelle ou réputée) n'est payable, aucune taxe n'est alors exigible suivant l'article 165. En outre, la somme payable doit l'être relativement à une fourniture pour pouvoir être assimilée à une contrepartie. En conséquence, les sommes payables à titre de taxes, d'amendes ou de dons (de l'État ou d'autres personnes) ne constituent pas des contreparties, puisqu'elles ne sont pas payées relativement à une fourniture.

[40] Dans la plupart des cas, la large définition du terme « service », conjuguée à la définition du terme « bien », a pour effet d'assujettir les remboursements ou la contre-passation à la TPS.

[41] Les remboursements et la contre-passation ont habituellement lieu dans les cas où une personne consent à faire une dépense, étant entendu qu'un tiers lui remboursera les sommes qu'elle aura payées au moment de faire cette dépense. Le paiement du remboursement ne constitue pas un paiement à titre gratuit; il est versé en échange de quelque chose, c'est-à-dire le fait que la personne consente à faire la dépense. Bref, lorsqu'elle a consenti à supporter la dépense, la personne a fourni quelque chose au tiers. Elle a effectué une fourniture. Le remboursement constitue la contrepartie de la fourniture.

[42] La contrepartie de la fourniture de divers services et biens peut également comprendre le remboursement ou la contre-passation. Par exemple, prenons le cas de la prestation de services juridiques par un avocat. Celui-ci s'engage habituellement à fournir de tels services lorsqu'il est entendu que son client lui paiera un tarif horaire et lui remboursera en outre les frais qu'il engagera (c.-à-d. le coût de certains intrants payés pour fournir le service). La contrepartie de la prestation des services juridiques correspond au total des honoraires fondés sur le tarif horaire et de la somme payée pour rembourser l'avocat des intrants qu'il a payés.

[43] Il importe de distinguer les remboursements et la contre-passation des fonds que verse un mandant à son mandataire au titre de sommes que ce dernier a dépensées pour le compte du mandant. Comme l'avocate de l'intimée l'a signalé dans ses observations, lorsqu'il agit au nom d'un mandant pour acquérir un bien ou un service d'un tiers fournisseur, le mandataire ne fournit pas le bien ou le service à son mandant : son rôle se limite à celui d'intermédiaire.

[44] La taxe prévue à la section II n'est exigible que sur la contrepartie d'une fourniture taxable effectuée au Canada. L'article 142 énonce les règles applicables pour déterminer si un bien ou un service donné est fourni au Canada ou à l'étranger¹⁷. Par exemple, selon l'alinéa 142(1)g), un service¹⁸ est réputé fourni au Canada s'il y est rendu en tout ou en partie, et, selon l'alinéa 142(1)a), le bien meuble corporel fourni par vente est réputé fourni au Canada s'il est livré à l'acquéreur au Canada ou y est mis à sa disposition.

Application du droit aux faits

[45] Avant d'appliquer les règles de droit aux faits, je vais examiner une question procédurale soulevée par l'intimée.

[46] L'avocate de l'intimée a affirmé que la question de savoir si Roberge a agi à titre de mandataire des chauffeurs à contrat n'a pas été régulièrement soumise à la Cour. Elle a avancé qu'à titre de personne déterminée au sens du paragraphe 301(1), l'appelante était tenue de soulever la question du mandat dans son avis d'opposition pour que la Cour en soit saisie conformément aux paragraphes 301(1.2) et 306.1(1).

[47] L'avocat de l'appelante a fait valoir que cette question procédurale a déjà été tranchée par la Cour et que j'en suis donc dessaisi. Il se fondait sur le fait que le juge Sheridan a accueilli la requête présentée par l'appelante pour obtenir l'autorisation de produire un avis d'appel modifié. La production d'un avis d'appel modifié visait uniquement à y incorporer l'argument relatif au mandat.

[48] Je suis d'accord avec l'avocat de l'appelante. Lorsqu'elle a accueilli la requête, le juge Sheridan a rendu une décision définitive de la Cour en ce qui concerne la possibilité, pour l'appelante, de soulever la question du mandat.

Roberge a-t-elle effectué une fourniture taxable?

[49] Les activités de Roberge touchant le transport de bétail constituaient une entreprise suivant la Loi sur la TPS. De plus, il semble qu'aucune des activités en

¹⁷ Sous réserve des règles particulières prévues aux articles 143, 144 et 179, lesquelles ne s'appliquent pas en l'espèce.

¹⁸ Autre qu'un service de télécommunication.

cause n'ait constitué une fourniture exonérée. Par conséquent, si les activités en cause, qui ont toutes eu lieu dans le cadre de l'entreprise de Roberge, constituaient une fourniture, celle-ci a été effectuée dans le cadre d'une activité commerciale et il s'agissait donc d'une fourniture taxable.

[50] Roberge s'était engagée à fournir un éventail de services et de biens aux chauffeurs à contrat, y compris le carburant, le droit d'utiliser les permis interterritoriaux et les vignettes pour camion, le service visant la souscription à l'assurance requise, le service visant l'immatriculation des véhicules loués et le service visant la conformité aux programmes gouvernementaux en matière de taxe sur les carburants et de taxe multiterritoriale sur les véhicules¹⁹. La fourniture de cet éventail de biens et de services constituait des biens et des services fournis par Roberge aux chauffeurs à contrat.

[51] L'avocat de l'appelante a avancé que Roberge n'avait rien fourni aux chauffeurs à contrat au titre de la taxe sur les carburants ou de la taxe multiterritoriale sur les véhicules. Selon lui, les remboursements ont été faits pour des sommes payées par Roberge à titre de mandataire des chauffeurs à contrat.

[52] La preuve présentée à la Cour ne justifie pas une telle conclusion.

[53] La définition suivante du terme « mandat », de l'auteur Gerald Fridman, a été citée et appliquée dans un certain nombre de décisions canadiennes :

[TRADUCTION]

Il existe un mandat lorsqu'une personne, le mandataire, est, en droit, considérée comme représentant une autre personne, le mandant, d'une façon qui lui permette de modifier la position juridique du mandant en concluant des contrats ou en disposant de biens²⁰.

[54] À la lumière de cette définition, les questions en litige dans le présent appel sont, comme l'a signalé l'avocate de l'intimée, celles de savoir si les chauffeurs à contrat étaient tenus, en vertu des régimes fiscaux applicables, de payer la taxe sur les carburants et la taxe multiterritoriale sur les véhicules et, dans l'affirmative, s'ils

¹⁹ Cela englobait le paiement, par Roberge, de la taxe internationale sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules.

²⁰ G. Fridman, *Canadian Agency Law*, LexisNexis Canada Inc., 2009.

ont conclu avec l'appelante une convention de mandat prévoyant que cette dernière paie les taxes en leur nom.

[55] Selon l'article 4 de la *Fuel Tax Act* de la Saskatchewan, Roberge était responsable du paiement de la taxe sur les carburants à titre de personne ayant inscrit le véhicule loué auprès de l'autorité gouvernementale de la Saskatchewan aux fins de l'EITC.

[56] De même, la taxe multiterritoriale sur les véhicules prévue aux articles 5.1 à 5.8 de la *Provincial Sales Tax Act* de la Saskatchewan était perçue de la personne qui immatriculait le véhicule multiterritorial en vue de son utilisation en Saskatchewan et dans un ou plusieurs ressorts membres. Comme c'est Roberge, en sa qualité de propriétaire ou de locataire des camions, qui a immatriculé ceux-ci, elle était responsable du paiement de la taxe multiterritoriale.

[57] Roberge paraît avoir fondé sa méthode de calcul du montant de taxe payable sur l'hypothèse voulant qu'elle ait été la débitrice de la taxe. La taxe sur les carburants a été calculée en fonction de la consommation moyenne de carburant de son parc et non en fonction du carburant consommé par chaque chauffeur à contrat distinct. De même, la taxe multiterritoriale sur les véhicules a été calculée au moyen de la distance parcourue par la totalité du parc de Roberge dans chacun des ressorts.

[58] En outre, rien dans la preuve présentée à la Cour ne permet à cette dernière de penser que les chauffeurs à contrat avaient l'intention de nommer Roberge comme leur mandataire pour le paiement des taxes. Bien que, dans leur témoignage, M. Kiefer et M. Grassick aient affirmé qu'ils s'attendaient à ce que Roberge paie les taxes applicables, ils n'ont fourni aucun élément de preuve laissant croire qu'il était de leur intention que Roberge acquitte les taxes en leur nom à titre de mandataire. Cela n'a rien d'étonnant puisqu'il incombait à Roberge, et non aux chauffeurs à contrat, de payer les taxes.

Quelle contrepartie a reçue Roberge pour la fourniture faite aux chauffeurs à contrat?

[59] Il ressort sans équivoque du témoignage de M. Kiefer et de M. Grassick, témoins de l'appelante, qu'en échange du consentement de Roberge à fournir les biens et les services, les chauffeurs à contrat s'engageaient à payer les frais d'administration de 1,5 pour 100 et à rembourser à Roberge les dépenses qu'elle supporterait pour fournir ces biens et ces services.

[60] Divers documents produits par les deux parties étayaient leur témoignage. Il s'agissait notamment de contrats de location intervenus entre Roberge et certains chauffeurs à contrat, de relevés de certains chauffeurs à contrat, de la lettre au sujet des retenues à la source que Roberge adressait aux chauffeurs à contrat et de la trousse d'information que Roberge remettait aux nouveaux chauffeurs à contrat. Ces documents, conjugués au témoignage de M. Kiefer et de M. Grassick, montrent clairement que les frais d'administration de 1,5 pour 100 et les remboursements constituaient la contrepartie des diverses fournitures effectuées par Roberge au profit des chauffeurs à contrat. Cette contrepartie était assujettie à la TPS dans la mesure où elle se rapportait à des fournitures effectuées au Canada.

[61] L'avocat de l'appelante a fait valoir que les sommes payées à titre de remboursements de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules étaient destinées à l'acquittement des taxes et ne constituaient donc pas une contrepartie. Je ne suis pas d'accord. Les sommes constituaient des taxes lorsque Roberge les a versées à la Saskatchewan; cependant, comme l'a à juste titre signalé l'avocate de l'intimée, la nature du paiement a changé lorsque les chauffeurs à contrat ont payé les sommes à Roberge. Les chauffeurs à contrat n'ont pas payé ces sommes à Roberge à titre de taxes (Roberge n'est pas un organisme gouvernemental habilité à percevoir des taxes), mais plutôt comme élément de la contrepartie versée pour les fournitures taxables effectuées par Roberge au profit des chauffeurs à contrat.

[62] L'avocat de l'appelante a également soutenu qu'il n'était pas raisonnable de conclure que les sommes payées comme remboursement de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules constituaient la contrepartie des services offerts par Roberge. Il a avancé que le remboursement d'environ 213 000 \$ au titre de la taxe sur les carburants correspondait à approximativement 48 heures de travail. Selon lui, il n'était pas réaliste de conclure que Roberge demandait environ 4 437,50 \$ l'heure pour les services qu'elle rendait.

[63] Cet argument omet de prendre en compte les dépenses considérables engagées par Roberge lorsqu'elle effectue les fournitures au profit des chauffeurs à contrat. Il aurait été déraisonnable que Roberge exige une contrepartie (les frais d'administration de 1,5 pour 100) ne tenant pas compte des importantes dépenses qu'elle supportait pour fournir ses services.

[64] On s'attendrait à ce que Roberge exige une contrepartie qui lui permette de recouvrer ses frais et de réaliser un faible profit. C'est exactement ce qu'elle a fait

en exigeant une contrepartie égale aux frais d'administration de 1,5 pour 100 plus les débours (c.-à-d. les remboursements).

La fourniture taxable des biens et des services a-t-elle été effectuée au Canada?

[65] Roberge a correctement perçu la TPS sur une partie de la contrepartie, soit sur les frais d'administration de 1,5 pour 100 et les remboursements au titre de l'assurance, du carburant acheté au Canada et des frais accessoires engagés au Canada. Elle n'a toutefois pas perçu la TPS sur les autres remboursements.

[66] Je suppose que la TPS n'était pas perçue sur les remboursements relatifs au carburant acheté aux États-Unis ni sur les frais accessoires engagés dans ce pays parce que les fournitures visées étaient effectuées à l'étranger.

[67] Cependant, il ne fait aucun doute que les fournitures visées en ce qui concerne la taxe sur les carburants et la taxe multiterritoriale sur les véhicules ont été effectuées au Canada, puisque les services connexes (l'administration des programmes) étaient rendus au Canada. En conséquence, Roberge aurait dû percevoir la TPS sur les remboursements faits par les chauffeurs à contrat au titre de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules.

Le moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable

[68] L'avocat de l'appelante a allégué que l'appelante avait agi avec le degré de diligence approprié pour déterminer si elle « respectait les exigences relatives à la TPS ». Il a invoqué la conduite de M. Kiefer pour affirmer qu'il était raisonnable de conclure que ce dernier avait agi avec le degré de diligence requis d'un contrôleur qui travaille pour une entreprise de camionnage. Lorsqu'il a présenté cet argument, il a fait observer que toutes les lois fiscales sont relativement complexes, que M. Kiefer devait tenir compte des lois pertinentes en matière de taxe internationale sur les carburants et de taxe multiterritoriale sur les véhicules, qu'il avait demandé des conseils à des tiers experts-comptables et que l'Agence du revenu du Canada n'avait publié aucun bulletin touchant la taxe internationale sur les carburants et la taxe multiterritoriale sur les véhicules.

[69] Même si on n'en fait pas explicitement état dans l'avis d'appel modifié ni dans les conclusions finales de l'avocat, il me semble que l'appelante tente d'invoquer le moyen de défense de la diligence raisonnable à l'égard de la pénalité de 6 pour 100 qui lui a été imposée en application de l'ancien alinéa 289(1)a) de la

Loi sur la TPS. Son argument relatif à la diligence raisonnable paraît se fonder sur une erreur de droit raisonnable.

[70] L'avocat de l'appelante n'a pas invoqué de jurisprudence à l'appui de son argument.

[71] Dans la décision *Pillar Oilfield Projects Ltd. c. Canada*²¹, le juge Bowman (tel était alors son titre) a conclu que l'alinéa 280(1)a) de la Loi prévoyait une infraction de responsabilité stricte et que le seul moyen de défense possible était celui fondé sur la diligence raisonnable.

[72] Les principes régissant ce moyen de défense ont été énoncés par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Corporation de l'École polytechnique c. Canada*²² :

La défense de diligence raisonnable permet à une personne d'éviter l'imposition d'une pénalité si elle fait la preuve qu'elle n'a pas été négligente. Elle consiste à se demander si cette personne a cru, pour des motifs raisonnables, à un état de fait inexistant qui, s'il eut existé, aurait rendu son acte ou son omission innocent ou si elle a pris toutes les précautions raisonnables pour éviter l'événement qui mène à l'imposition de la peine? Voir *La Reine c. Sault Ste-Marie*, [1978] 2 R.C.S. 1299; *La Reine c. Chapin*, [1979] 2 R.C.S. 121. En d'autres termes, la diligence raisonnable excuse soit l'erreur de fait raisonnable, soit la prise de précautions raisonnables pour se conformer à la loi.

[73] Dans sa décision, la Cour d'appel fédérale a brièvement examiné les principes applicables en matière d'erreur de droit et elle est arrivée à la conclusion suivante²³ :

[...] Sauf exceptions, l'erreur commise de bonne foi et l'erreur de droit raisonnable portant sur l'existence et sur l'interprétation d'une loi ne sont pas reconnues comme moyens de défense à des infractions criminelles non plus qu'à des infractions de responsabilité stricte ou à des poursuites régies par les principes applicables à la responsabilité stricte. Deux exceptions au principe méritent, cependant, d'être notées : l'erreur de droit provoquée par une personne en autorité et l'erreur de droit invincible.

²¹ n° 93-614(GST)I, [1993] A.C.I. n° 764 (QL).

²² 2004 CAF 127, au paragraphe 28.

²³ *Ibid.*, au paragraphe 38.

[74] Il y a erreur de droit provoquée par une personne en autorité lorsqu'un accusé s'est légitimement fondé sur l'avis ou le conseil juridique erroné d'un fonctionnaire responsable de l'administration ou de l'exécution de la loi applicable. L'erreur de droit invincible vise les erreurs qui sont impossibles à éviter parce qu'il est impossible pour la personne accusée de connaître la loi, soit parce que celle-ci n'a pas été promulguée, soit parce qu'elle n'a pas été publiée d'une manière satisfaisante qui permette la prise de connaissance de son existence et de son contenu²⁴.

[75] L'avocat de l'appelante n'a jamais invoqué qu'une erreur de droit provoquée par une personne en autorité ou une erreur de droit invincible s'était produite. De plus, l'appelante n'a présenté aucun élément de preuve permettant d'étayer une conclusion en ce sens.

[76] L'erreur de l'appelante touchait à l'interprétation et à l'application de la loi aux faits en cause. Comme il est mentionné plus haut, l'erreur de droit relative à l'existence et à l'interprétation d'une loi n'est pas reconnue comme moyen de défense dans le cas d'infractions de responsabilité stricte.

[77] En outre, comme l'appelante a correctement perçu la taxe sur certains des remboursements, il ne me semble pas qu'elle ait agi de façon raisonnable lorsqu'elle a omis de percevoir la taxe à l'égard des remboursements de la taxe sur les carburants et de la taxe multiterritoriale sur les véhicules.

²⁴ *Ibid.*, aux paragraphes 39 et 41.

Conclusion

[78] Pour les raisons qui précèdent, l'appel de l'appelante relatif à ses périodes de déclaration visant la TPS et se terminant entre le 1^{er} juin 2002 et le 30 avril 2005 est rejeté, avec dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Ottawa, au Canada, ce 17^e jour de mars 2010.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 1^{er} jour de juin 2010.

Yves Bellefeuille, réviseur

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 155

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2007-2609(GST)G

INTITULÉ : Roberge Transport Inc. c. Sa Majesté
la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Regina (Saskatchewan)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 13 et 14 octobre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

DATE DU JUGEMENT : Le 17 mars 2010

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e K. C. Mellor
Avocate de l'intimée : M^e Brooke Sittler

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante : K. C. Mellor
Mellor Law Firm
Regina (Saskatchewan)

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