

Dossier : 2019-4341(GST)I

ENTRE :

1410109 ONTARIO LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 1^{er} septembre 2022, à Hamilton (Ontario)

Devant : L'honorable juge Randall S. Boccock

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e James Rhodes

Avocate de l'intimé : M^e Caitlin Ward

JUGEMENT

ATTENDU QUE la Cour a, en ce jour, rendu les motifs de son jugement dans le présent appel;

PAR CONSÉQUENT, LA COUR ORDONNE CE QUI SUIT :

1. L'appel interjeté à l'égard de la période de déclaration du 1^{er} avril 2014 au 31 décembre 2015 est rejeté.
2. Il n'y aura pas d'adjudication de dépens conformément à l'article 18.3001 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* régissant le montant de la taxe en litige dans le présent appel et la question des dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de novembre 2022.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

Référence : 2022CCI141
Date : 20221109
Dossier : 2019-4341(GST)I

ENTRE :

1410109 ONTARIO LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bocock

[1] Le ministre a établi des cotisations à l'égard de l'appelante pour certaines périodes de déclaration concernant la taxe de vente harmonisée (la « TVH ») non perçue. L'appelant n'a pas perçu la TVH sur un pourboire de 15 % détaillé et payé par les clients de Three Bridges Banquet Hall (« Banquet Hall ») à St. Jacobs, Ontario.

[2] Les faits dans le présent appel sont simples et ne sont pas en litige. Le directeur de l'appelante, M. Frengos, a décrit les activités de Banquet Hall et le processus de réservation et d'organisation des événements qu'elle accueille.

[3] Banquet Hall accueille principalement des événements comme des mariages, les fêtes de Noël, d'autres événements saisonniers et célébrations de la vie. Pour réserver et tenir un événement à la salle de Banquet Hall, un client, invariablement un seul acheteur, rencontrait le gérant et signait un contrat établissant l'acompte et les fonctions (le « contrat »). Le contrat précisait les formules pour les aliments, les boissons et l'événement à acheter pour une date précise. Parfois, un bar parrainé ou un bar payant était acheté. Le type de service de repas était également décrit : style campagnard, buffet ou service à l'assiette. Le coût total était indiqué et les parties signaient le contrat.

[4] Plus précisément, concernant les taxes et les gratifications, le contrat stipulait :

Tous les prix sont assujettis à la TVH de 13 % et aux gratifications de 15 %.

[5] À la fin de l'événement à la date retenue, une facture détaillée (la « facture ») était remplie. La facture indiquait les frais de la cérémonie, de la réception, de la salle, du buffet de fin de soirée (s'il y avait lieu) et les frais de bar. Tous ces postes précisaient la quantité multipliée par le prix par personne ou par unité. Le produit donnait le total pour chaque poste.

[6] Chaque catégorie comportait un sous-total, puis un sous-total général de toutes les catégories vers la fin de la facture. La TVH était calculée sur ce sous-total général. La « gratification (15 %) » était calculée sur le sous-total général, sans la TVH. La somme totale due comprenait la somme du sous-total général et la TVH facturée sur le sous-total général et la gratification (à 15 %). Par souci de clarté, la gratification était calculée séparément et ajoutée au sous-total général, duquel les acomptes étaient soustraits.

[7] Si un client était insatisfait, M. Frengos discutait du problème avec lui le soir de l'événement et réglait le problème à l'amiable, généralement avec une réduction de prix sur l'un des postes dans les catégories de services ou d'aliments achetés. Il a déclaré lors de son témoignage qu'il n'avait jamais rajusté les gratifications à partir du montant de 15 %. M. Frengos considère les gratifications ou les pourboires comme un don des clients au gérant, au chef et au personnel de service de Banquet Hall. Comme le veut la coutume, une moitié était répartie entre le personnel de service et l'autre moitié entre le chef et le directeur. Les gratifications étaient toujours payées au personnel de cette manière. Selon M. Frengos, cela se fait selon la coutume aux termes d'un accord verbal et il n'y a pas de litige.

[8] Le ministre est d'avis que la TVH aurait dû être facturée sur la gratification de 15 %, car elle coïncide avec la contrepartie payée relativement à une fourniture taxable et en fait partie. Elle est obligatoire, n'a jamais été négociée ni modifiée et a toujours été payée avec le solde du prix du contrat, sans contestation au cours des périodes de référence.

[9] L'appelante affirme que les gratifications ne constituent pas un service coïncidant avec la fourniture parce que tous les services sont par ailleurs entièrement pris en compte dans la description des services ou des biens fournis aux termes du contrat. Il n'y a pas de fourniture supplémentaire; tout est complet sans la gratification. Les gratifications sont des dons habituels offerts par les clients directement aux serveurs. Banquet Hall n'est pas propriétaire des gratifications et ne

les réclame pas. Si les services ou les aliments achetés sont insuffisants, ce sont ces postes qui sont réduits, non pas les gratifications. Les sommes versées ne créent pas en soi un service ou un bien nécessaire à une fourniture taxable. Les pourboires constituent un transfert de biens des clients aux employés. L'appelante le facilite simplement.

[10] La *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, en sa version modifiée (la « LTA »), établit le fondement législatif pour déterminer si les gratifications constituent une fourniture taxable de services.

[11] Premièrement, l'article 165 exige que la TVH soit payée sur toutes les fournitures taxables de services sous réserve d'exceptions inapplicables, du moins à ce niveau :

[12] Deuxièmement, la définition de service est la suivante :

« Service » Tout ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni fourni à un employeur par une personne qui est un salarié de l'employeur, ou a accepté de l'être, relativement à sa charge ou à son emploi.

[13] Les articles 133 et 153(1) ont été cités par les avocats et sont en lien avec la question en litige :

Convention portant sur une fourniture

133 Pour l'application de la présente partie, la fourniture objet d'une convention est réputée effectuée à la date de conclusion de la convention. La livraison du bien ou la prestation du service aux termes de la convention est réputée faire partie de la fourniture et ne pas constituer une fourniture distincte.

Valeur de la contrepartie

153 (1) Pour l'application de la présente partie et sous réserve de la présente section, la valeur de tout ou partie de la contrepartie d'une fourniture est réputée correspondre, si la contrepartie est sous forme d'un montant d'argent, à ce montant; sinon, à sa juste valeur marchande au moment de la fourniture.

[14] De plus, si un bien ou un service est accessoire à d'autres services ou coïncident avec ceux-ci pour une seule contrepartie, l'article 138 traite également de ce sujet :

Fournitures accessoires

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.

I. Analyse

[15] Bien que cela ne soit pas absolument obligatoire, la Cour conclut que le contrat et la facture sont tous les deux effectivement directs parce que la négociation est pratiquement inexistante et que la gratification ne peut être fixée à un autre taux que 15 %. En revanche, le mot « gratification » évoque sur le plan étymologique une récompense volontaire et habituelle de la nature d'un paiement sans engagement et sans obligation de la part d'un client à un serveur ou à un chef de rang. Le calcul de la gratification, sa livraison et sa réception échappent au contrôle du propriétaire. Il est possible de démontrer que le propriétaire de Banquet Hall en l'espèce est celui qui fixe réellement la gratification et la verse ensuite aux différents membres du personnel, sans déduction ni réduction.

[16] La Cour est confrontée au dilemme suivant : le caractère presque obligatoire du prélèvement l'emporte-t-il sur la tradition historique de la gratification habituelle, mais sans engagement?

Il existe peu d'autorité légale, mais les représentants du ministre ont un point de vue

[17] Il y a peu d'autorité légale canadienne sur la question des pourboires ou des gratifications. Cependant, le ministre a toujours soutenu qu'il existe une distinction fondée sur la volonté. Le ministre déclarait dès avril 1994 : [TRADUCTION] « Les gratifications que les clients donnent volontairement aux employés ne sont pas taxables. Cependant, si vous incluez une gratification comme frais de service dans une facture à un client, qu'il s'agisse d'un montant d'argent obligatoire ou suggéré, il est taxable à 7 % »¹. Le ministre a fait des déclarations très semblables dans de nombreuses lettres et publications ultérieures².

¹ Agence du revenu du Canada, « G-24 -- Renseignements pour les fournisseurs d'hébergement et de salles de réunion » (avril 1994) au paragraphe 19 sous « Méthode simplifiée de calcul des crédits de taxe sur les intrants ».

² Voir par exemple : Agence du revenu du Canada, « T0105A -- Application de la TPS aux gratifications » (16 janvier 1995) au paragraphe 7; Agence du revenu du Canada, « R720-1 -- Gratifications et TPS » (16 mars 1995) au paragraphe 4; Agence du revenu du Canada, « 95494 -- TPS/TVH sur les pourboires » (19 juillet 2007) au paragraphe 5; Agence du revenu du Canada, « RC4036 Renseignements sur la TPS/TVH pour l'industrie du tourisme et des congrès » (mis à jour le 24 janvier 2022), en ligne : Agence du revenu du

[18] Cependant, cette thèse n'est pas appuyée par une autorité canadienne claire. Le fondement de la thèse du ministère n'est jamais justifié au-delà d'une référence générale à la *Loi sur la taxe d'accise*³; aucune disposition précise ni aucune jurisprudence n'est fournie, analysée ou expliquée. En raison de l'absence de justification ou de raisonnement, la thèse du ministre appelle une analyse plus approfondie de la part de la Cour.

Dans les faits, à quel point la gratification est-elle librement donnée dans le présent appel?

[19] L'appelante affirme que la gratification n'est pas un échange de service et ne fait donc pas partie de la contrepartie. De façon empirique, ce n'est pas apparent. La gratification fait partie de la somme totale due par le client à l'appelante; si la facture était établie à 1 150 \$, 150 \$ de cette somme seraient alloués à la gratification. De façon hypothétique, si un client ne payait que 1 000 \$ en refusant de payer le pourboire, il est difficile d'imaginer que Banquet Hall n'accepterait qu'un paiement partiel.

[20] Sur le plan juridique, lorsqu'un contrat est signé entre deux parties, les deux parties doivent exécuter leurs obligations dans leur intégralité, sauf si elles en sont dispensées ou si elles ont une justification pour ne pas les exécuter d'une manière ou d'une autre : [TRADUCTION] « L'inexécution d'un contrat de quelque manière que ce soit, ou à quelque degré que ce soit [...] équivaut à une rupture de contrat, sauf si elle fait l'objet d'une exemption, si elle est justifiée ou si elle est autrement traitée par la loi [Non souligné dans l'original]⁴. De plus, si une facture comprend une gratification obligatoire, celle-ci serait indiquée de la même manière que le reste de la facture, si la facture était entièrement détaillée; elle figurerait avec les aliments commandés, le nombre de tables réservées, la période de la réservation, etc.

[21] De même, l'inclusion d'une obligation aux termes de l'entente ne peut être considérée comme un don, mais plutôt comme faisant partie de la contrepartie. Par définition, un don ne peut pas être quelque chose qu'une personne est *tenue* de transférer à une autre personne : il est acquis en matière jurisprudentielle qu'un don

Canada<<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/rc4036/renseignements-tps-tvh-industrie-tourisme-congres.html>> au paragraphe 1 1 sous « Pourboires »; Agence du revenu du Canada, « 2014-11-18B -- Fournitures taxables —Cas particuliers » (18 novembre 2014) aux paragraphes 1 et 2 sous « Pourboires et gratuités ».

³ L.R.C. (1985), ch. E-15.

⁴ G.H.L. Fridman, *The Law of Contract in Canada*, 6^e éd., (Toronto, CAN: Carswell, 2011), p. 569.

est le transfert volontaire d'un bien d'une personne à une autre sans contrepartie⁵. Une promesse ne peut être à la fois une obligation et un don. La common law fait la distinction entre la promesse gratuite et les engagements à titre d'obligation contractuelle.

[22] Examinons un des premiers ressorts de common law à l'étranger appliquant la TVA qui établit cette distinction. La décision *NDP Co Ltd v Customs and Excise Commissioners*⁶ a établi la distinction entre l'aspect obligatoire et l'aspect volontaire dès le début. Le tribunal a conclu que les gratifications volontaires ne sont pas assujetties à la TVA parce qu'elles : [TRADUCTION] « [N]e font pas partie du contrat selon lequel le client doit payer des frais de service, et les clients qui ont refusé de le payer en totalité ou pas du tout avaient le droit de le faire. »⁷

[23] L'appelante soutient également que les pourboires obligatoires inclus dans ses factures ne sont pas assujettis à la TVH parce qu'elle n'est pas propriétaire des pourboires et ne les réclament pas : l'appelante n'est que l'intermédiaire. Les ressorts qui appliquent la TVA ont été confrontés à ce problème. Ce droit n'étaye pas cet argument. Dans la décision *Potters Lodge Restaurant Ltd v Commissioners of Customs & Excise*⁸, la Cour a déclaré :

[TRADUCTION]

[L]es ententes entre la société et ses employés aux termes desquelles une portion d'une contrepartie est versée à ces employés n'influent pas et ne peuvent pas influencer sur la responsabilité de la société de rendre compte de la taxe comme il indiqué ci-dessus⁹.

[24] Sans être incompatible avec la décision *NPD*, la Cour, dans la décision *Potters Lodge*, a déclaré que les gratifications du traiteur étaient assujetties à la TVA, car chaque facture portait automatiquement un supplément de 10 % au titre de la gratification. Dans la décision *Potters Lodge*, la Cour a conclu :

[TRADUCTION]

[L]a société doit rendre compte de la taxe sur toutes les fournitures qu'elle effectue à ses clients dans le contexte de son entreprise de services de traiteur, cette taxe doit être calculée en fonction de la contrepartie payée par ces clients pour ces

⁵ *R v. Friedberg*, 92 DTC 6031 (FCA).

⁶ [1988] VATTR 40 [*NDP*].

⁷ *Ibid.*, au paragraphe 13.

⁸ LON/79/286, No 905 (UK) [*Potters Lodge*].

⁹ *Ibid.*, au paragraphe 4.

fournitures, et cette contrepartie incluait les frais de service de dix pour cent ajoutés par la société à toutes les factures¹⁰.

[25] Sur le continent, la Cour, dans la décision *Commission v. France*¹¹, l’avocat général¹² avait la même perspective :

[TRADUCTION]

[L]a destination finale des sommes perçues au titre des frais de service et la manière dont elles sont traitées n’ont rien à voir avec la question de savoir si elles doivent ou non faire partie du montant d’argent taxable.

[...]

La façon dont le fournisseur prévoit la rémunération du personnel sur lequel il s’appuie pour le service qu’il fournit est peu importante pour établir le montant d’argent taxable¹³.

II. Uniformité entre les lois

a) Article 133

[26] L’article 133 sous-entend la distinction entre l’aspect obligatoire et l’aspect volontaire. L’article dispose ce qui suit [non souligné dans l’original] :

133 Pour l’application de la présente partie, la fourniture objet d’une convention est réputée effectuée à la date de conclusion de la convention. La livraison du bien ou la prestation du service aux termes de la convention est réputée faire partie de la fourniture et ne pas constituer une fourniture distincte.

[27] L’article exige que deux parties concluent une convention — ce n’est que dans ce cas que la fourniture d’un bien ou d’un service aux termes de cette convention est considérée comme faisant partie de la même fourniture. L’article 133 jumelé à l’article 138 (ci-dessus) affirme que les pourboires inclus dans une convention font partie de la fourniture globale de repas préparés, qui est assujettie à la TVH. Il est illogique de prétendre que le service implicitement transmis aux clients par le

¹⁰ *Potters Lodge*, précitée, note 6 au paragraphe 4.

¹¹ C-404/99, [2001] ECR I-2682.

¹² Dans les Cours de l’Union européenne, un avocat général est un tiers indépendant qui donne une opinion non contraignante à la Cour concernant son point de vue sur l’affaire. Les avocats généraux sont considérés comme des conseillers de la Cour et ne participent pas à son processus décisionnel. (Voir Union européenne, Parlement, Rafał Mańko, “The Role of Advocates General at the CJEU”, *Service de recherche du Parlement européen* (octobre 2019).

¹³ *Opinion de l’AG*, *supra* note 2, à I-2677 et I-2678.

personnel n'est pas inclus dans le contrat global, étant donné qu'il est inclus, établi et décrit dans celui-ci.

[28] La LTA définit le terme « contrepartie » comme « tout montant qui, par effet de la loi, est payable pour une fourniture¹⁴ ». Le pourboire presque obligatoire est exécutable par l'effet du contrat, tandis qu'un pourboire volontaire n'est pas une « contrepartie », car il n'est pas payable par l'effet de la loi — s'il est payé, il est payé par l'effet de la coutume et est volontaire.

Quelles sont les répercussions concrètes en matière de politiques?

[29] Il reste à savoir : pourquoi certains « pourboires et gratifications » sont taxables et d'autres non?

Les pourboires devraient-ils être taxables?

[30] On dit que pour décourager un comportement, on taxe ce comportement. Si des taxes étaient imposées sur tous les pourboires, cela découragerait cette pratique. Les pourboires semblent jouer un rôle crucial dans le secteur des services alimentaires.

[31] Une solution de rechange consiste à imposer la TVH sur tous les pourboires. D'un point de vue pratique, cette imposition exigerait que même les pourboires en espèces incluent la TVH, ce qui signifie que les serveurs paieraient réellement la TVH (comparativement à l'époque où la TVH n'était pas imposée sur leurs pourboires en espèces). Cependant, contrairement à la plupart des personnes qui versent la TVH, les serveurs n'ont aucun moyen de demander des crédits de taxe sur les intrants pour compenser la TVH qu'ils verseraient, ce qui accentuerait l'effet négatif que la TVH aurait sur la rémunération des serveurs.

Neutralité fiscale

[32] Le concept juridique de la volonté relativement aux pourboires viole le principe de neutralité fiscale : [TRADUCTION] « la prévention du déséquilibre économique (i) des choix des consommateurs parmi divers types de biens et de services et entre les biens importés et nationaux; (ii) des choix des entreprises entre

¹⁴ Voir la LTA, *supra* note 13, à l'art. 123, « contrepartie ».

les différents modes d'organisation de la production et de la distribution¹⁵ ». Dans le contexte des restaurants, la neutralité fiscale [...] :

[TRADUCTION]

n'est pas respectée si [...] des exploitants offrant le même service, au même prix total, peuvent être tenus de payer des sommes différentes à l'égard de la TVA selon qu'ils indiquent ou non sur leurs factures qu'ils appliquent des frais de service, car le montant d'argent taxable diffère dans chaque cas même si le service rendu et la contrepartie qui lui est accordée sont absolument identiques¹⁶.

III. CONCLUSION

La certitude et la cohérence sont-elles nécessaires?

[33] Les pourboires et les gratifications sont payés dans un éventail de circonstances. Voici comment cela est illustré ci-dessous :

Types d'endroits/de services	Service à une table unique, à une petite table	Groupes de 4 ou plus sur une facture	Fêtes/groupe	Paramètre de Banquet Hall
Méthode de calcul	À la discrétion du client	À la discrétion du client	Pourcentage fixe généralement prédéfini	Montant préétabli au prorata des biens et des services
Indique lorsque le pourboire est calculé	Après la réception de la facture	Après la réception de la facture	Fréquemment préétabli pour les grands groupes	À la conclusion du contrat
Bénéficiaire	Directement au fournisseur de services	Directement au fournisseur de services ou par carte de crédit	Propriétaire en tant qu'intermédiaire ou représentant	Propriétaire en tant qu'intermédiaire ou représentant
Méthode de commande	À la carte du menu	À la carte du menu	À la carte ou à prix fixe	Contrat préétabli

¹⁵ John Whalley & Deborah Fretz, "The Economics of the Goods and Services Tax", *Canadian Tax Paper No 88* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1990), p. 45.

¹⁶ *Commission v France*, *supra* note 8, à I-2697 et I-2698.

Méthode de paiement	Argent comptant ou débit/crédit (avec options suggérées)	Argent comptant ou débit/crédit (avec options suggérées)	Fréquemment calculé et ajouté à la facture	Chèque global ou carte de crédit
---------------------	--	--	--	----------------------------------

[34] En fin de compte, une distinction fondée, à tout le moins, sur ces faits s'impose en l'espèce. La gratification dans le présent appel est effectivement non négociable, précalculée et arithmétiquement corrélative aux services taxables. Elle est payée en même temps et de la même manière que tous les autres services et fournitures taxables précisés dans le contrat et est incluse dans la facture.

[35] La gratification est intégrée et associée aux autres services taxables de manière coïncidente. Les articles 133 et 138 ainsi que le paragraphe 153(1) de la LTA anticipent et appuient tous cette conclusion. Le paiement indépendant, autonome et disjonctif d'un pourboire en espèces directement à un serveur est distinct. De plus, il ne s'agit pas d'un fait exposé devant notre Cour dans le présent appel.

[36] À cet égard, et conformément à la distinction juridique clé de la volonté, laquelle est présente dans le service à petite table payé comptant, et non en l'espèce, la TVH est à juste titre facturable sur la gratification globale précalculée dans le présent appel.

[37] Pour ces motifs, l'appel est rejeté sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de novembre 2022.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

RÉFÉRENCE : 2022TCC141

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2019-4341(GST)I

INTITULÉ : 1410109 ONTARIO LTD. ET SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Hamilton (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 1^{er} septembre 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Randall S. Boccock

DATE DU JUGEMENT : Le 9 novembre 2022

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e James Rhodes
Avocate de l'intimé : M^e Caitlin Ward

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimé : François Daigle
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada