

Dossier : 2014-1301(GST)G

ENTRE :

ATHABASCA UNIVERSITY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 15 décembre 2015, à Edmonton (Alberta)

Devant : L'honorable juge K. Lyons

Comparutions :

Avocats de l'appelante

M^e Justin Kutyan et M^e Thang Trieu

Avocats de l'intimée

M^e Ronald MacPhee et M^e Jack Warren

JUGEMENT

L'appel interjeté de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « *Loi* »), dont l'avis est daté du 29 juin 2012 pour les périodes de

réclamation du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2011, est autorisé. L'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour réexamen et nouvelle cotisation au motif que l'appelante a droit aux remboursements de la taxe sur les produits et services qu'elle a payée sur les livres imprimés acquis pendant les périodes de réclamation pertinentes, au motif que les livres imprimés ont été acquis à une fin autre qu'en vue de la fourniture par vente au sens de l'alinéa 259.1(2) de la Loi.

Les dépens sont adjugés à l'appelante sur la base avocat-client.

Signé à Vancouver (Colombie-Britannique), ce 4^e jour de novembre 2016.

« K. Lyons »

La juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 31^e jour de janvier 2018.

François Brunet, réviseur

Référence : 2016 CCI 252

Date : 20161104

Dossier : 2014-1301(GST)G

ENTRE :

ATHABASCA UNIVERSITY,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Lyons

[1] Athabasca University (« Athabasca ») offre à ses étudiants canadiens et étrangers des services d'enseignement par des cours et des programmes

(« cours ») en ligne ainsi que des services d'apprentissage à distance. Athabasca a acheté des livres imprimés (« livres ») à des vendeurs afin d'offrir ses cours. Les étudiants qui se sont inscrits aux cours et payé les frais d'inscription ont reçu les mêmes livres, envoyés par la poste, à partir de l'entrepôt d'Athabasca. Athabasca soutient qu'elle a acquis des livres dans le but ultime d'offrir des services d'enseignement exonérés – sa seule fourniture unique – à ses étudiants. Par conséquent, elle a droit aux remboursements de la taxe sur les produits et services (« TPS ») qu'elle a payée sur les livres imprimés acquis pendant les périodes de réclamation du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2011 (« périodes »).

[2] Athabasca fait appel des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national. Le ministre a refusé d'accorder les remboursements parce qu'Athabasca a acquis les livres auprès de vendeurs dans le but immédiat de vendre des livres aux étudiants une fois inscrits aux cours.¹ Le transfert des mêmes livres à ses étudiants, comme elle était tenue de le faire, constitue une

« vente ». Par conséquent, Athabasca n'est pas visée par le texte précis de l'alinéa 259.1(2) de la *Loi sur la taxe d'accise* (« Loi ») et n'a pas droit aux remboursements.

[3] Au début du procès, l'intimée a admis qu'Athabasca a seulement effectué une fourniture unique de services d'enseignement relativement aux cours

(« services d'enseignement ») et que les livres constituaient des intrants ou des éléments essentiels fournis dans le cadre de la fourniture des services d'enseignement relativement aux cours (« concession »).² En outre, elle renonce à la position qu'elle a avancée, au paragraphe 18 de sa réponse modifiée, selon laquelle [TRADUCTION] « Un livre imprimé est une fourniture distincte d'un produit de consommation ou d'un produit éducatif autonome en soi. Un livre imprimé ne fait pas partie intégrante et ne devient pas indissociable de la fourniture de services d'enseignement de telle sorte que les livres imprimés et les services d'enseignement deviennent une fourniture unique », étant donné qu'il ne s'agit pas d'un problème.³ Nonobstant la concession, les livres ont été transférés à ses étudiants par vente.

[4] Sauf indication contraire, toutes les références aux dispositions qui suivent s'appliquent à la Loi.

I. QUESTION EN LITIGE

[5] Le nœud de la controverse dans le présent appel est de savoir si Athabasca a acquis les livres « autrement qu'en vue de le[s] fournir par vente » au sens de l'alinéa 259.1(2) (« disposition relative au remboursement »).

II. TRAME DE FOND DES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

[6] Il est utile de décrire brièvement la trame de fond des dispositions relatives au remboursement de la TPS payée sur les intrants par les municipalités, les universités, les collèges, les écoles, les hôpitaux, les organismes sans but lucratif (« OSBL ») et les organismes de bienfaisance admissibles afin d'effectuer des fournitures exonérées. Les dispositions relatives au remboursement ont été promulguées parce que les fournisseurs de fournitures exonérées ne reçoivent pas de crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») pour la TPS qu'ils paient sur les intrants afin d'effectuer des fournitures exonérées.⁴

[7] Les paragraphes 259(1) et (3) combinés prévoient le remboursement de base selon des pourcentages déterminés qui varient selon le type d'organisme de service public (« OSP »). Ce remboursement est conçu pour exonérer les OSP de la TPS payée sur les intrants destinés aux fournitures exonérées. Athabasca, un OSP déterminé, a obtenu un remboursement de 67 % conformément à l'alinéa 259(1)d) et aux règlements d'OSP relatifs à la TPS qu'elle a payée sur les intrants destinés à la fourniture exonérée de services d'enseignement. Cet aspect n'est pas déterminant en l'espèce.

[8] Le législateur a élargi le remboursement de la TPS pour les biens, comme les livres imprimés, acquis par les écoles, les universités, les bibliothèques, certains organismes de bienfaisance et les OSBL et d'autres organismes de promotion ou de soutien de l'alphabétisation de première ligne en vertu du paragraphe 259.1(2). Un remboursement de 100 % de la TPS, qui devient payable après le 23 octobre 1996 par une personne déterminée lors de l'acquisition d'un livre imprimé auprès d'un vendeur, est possible. Toutefois, un remboursement n'est pas disponible lorsque le livre imprimé a été acquis en vue de la fourniture par revente.⁵

[9] Le législateur a modifié le paragraphe 259.1(2) pour que la TPS qui devient payable après le 29 mars 2012 (au-delà des périodes en cause) inclue les biens acquis ou importés pour être offerts gratuitement par un organisme qui est une organisation caritative ou un OSBL admissible dont l'objectif premier est la promotion de l'alphabétisation.⁶ Avant cela, les organismes de promotion ou de soutien de l'alphabétisation offraient des livres, mais n'obtenaient pas de remboursement parce que la définition élargie de la vente comprenait des livres gratuits.

III. DISPOSITIONS LÉGALES

[10] Les dispositions pertinentes du paragraphe 259.1(2) sont les suivantes :

259.1(2) Remboursement pour livres imprimés, etc. — Sous réserve du paragraphe (3), le ministre rembourse la personne qui est une personne déterminée le dernier jour de sa période de demande ou de son exercice qui comprend cette période et qui acquiert ou importe l'un des biens suivants à une fin autre que celle de sa fourniture par vente :

- a) un livre imprimé ou sa mise à jour;
- b) un enregistrement sonore qui consiste, en totalité ou en presque totalité, en une lecture orale d'un livre imprimé;
- c) une version imprimée, reliée ou non, des Écritures d'une religion.

Le montant remboursable est égal au montant de la taxe prévue au paragraphe 165(1) ou à l'article 212 qui est devenue payable par la personne au cours de la période de demande relativement à l'acquisition ou à l'importation. [...]

[Non souligné dans l'original.]

[11] De façon générale, le paragraphe 259.1(2) prévoit que si une « personne déterminée » achète un « livre imprimé » ou un autre bien, le ministre verse à la personne déterminée le remboursement pour livres imprimés, pour la TPS qui devient payable au vendeur, si les livres imprimés ont été acquis autrement qu'en vue de la fourniture par vente.⁷ À titre de personne déterminée, Athabasca a acquis des livres imprimés auprès d'éditeurs ou de vendeurs (« vendeurs ») et a demandé

les remboursements pour la TPS qu'elle avait payée aux vendeurs dans les délais.

À l'exception de l'alinéa 11b), Athabasca a satisfait à toutes les exigences suivantes :

- a) la demanderesse est une « personne déterminée »;
- b) le livre imprimé est acquis autrement qu'en vue de la fourniture par vente (l'« expression » d'exclusion);
- c) la TPS était payable sur le livre imprimé acquis; et
- d) la demanderesse demande le remboursement de livres imprimés dans le délai imparti.

IV. FAITS

[12] Les témoins cités à déposer par Athabasca et au nom d'Athabasca étaient le D^r Alain May, vice-président associé des services universitaires d'Athabasca, et David Liddell, C.P.A. et comptable en management accrédité. Nathalie Boutin, agente des appels de l'Agence du revenu du Canada, a témoigné au nom de l'Agence du revenu du Canada. Je conclus que le témoignage de tous les témoins est fiable.

Contexte

[13] Les faits sont largement non controversés.

[14] L'appelante, située en Alberta, a été initialement conçue comme une institution traditionnelle universitaire.⁸ Elle a évolué en un établissement d'enseignement à distance en ligne. Elle dispense actuellement des cours qui comprennent des programmes de premier, deuxième et troisième cycles, menant à un diplôme et à un certificat, destinés à des étudiants canadiens et étrangers, pour lesquels des crédits peuvent être obtenus dans des disciplines spécifiques et d'autres types de cours. En tant qu'université « ouverte », les étudiants sont admis peu importe le niveau ou les antécédents scolaires.

[15] Des méthodes et des ressources d'apprentissage à distance (telles que les livres imprimés, les guides, les manuels ou les logiciels) sont utilisées pour fournir les services d'enseignement. Cela permet aux étudiants d'accéder librement à ces services en tout lieu et en tout temps selon leur propre horaire et à leur propre rythme en dehors de la salle de classe traditionnelle.

Enseignants

[16] Les enseignants sont chargés de diverses activités, y compris la prestation et l'élaboration des cours, et toute révision, au sein de sa discipline. Les enseignants peuvent se faire assister par d'autres personnes pour assurer les services

d'enseignement et il détermine les ressources d'apprentissage nécessaires à la prestation des services d'enseignement.⁹

Services d'enseignement

[17] Au cours des périodes, Athabasca a effectué des fournitures exonérées de services d'enseignement aux étudiants inscrits aux cours et n'a pas facturé la TPS aux étudiants pour les services d'enseignement.

Étudiants

[18] Les frais relatifs aux ressources d'apprentissage (FRA), aux droits de scolarité, aux associations étudiantes et aux relations avec les diplômés ont été facturés aux étudiants de premier cycle moyennant un montant global unique pour tous les cours.¹⁰ Avant le 1^{er} septembre 2011, seuls les droits de scolarité, qui comprennent tout le matériel nécessaire, ont été facturés aux étudiants des cycles supérieurs. À compter du 1^{er} septembre 2011, un élément distinct lié aux ressources d'apprentissage a été mis en place.

[19] M. Liddell a expliqué que les FRA n'étaient pas liés aux livres. En tant qu'institution, il y avait des contraintes et un plafond des droits de scolarité. Étant donné que les FRA étaient distincts du plafond, cela a permis à Athabasca d'œuvrer dans le cadre de l'environnement et de l'enveloppe budgétaire.

Processus de gestion des matériaux

[20] Le processus d'acquisition et, finalement, d'expédition des livres à des étudiants était un effort de collaboration impliquant le personnel de gestion des matériaux, y compris les acheteurs, les gestionnaires et le personnel d'entrepôt (« responsables des matériaux ») et les enseignants. M. Liddell était chargé de l'acquisition et de la distribution des livres. Ce processus a été exposé en détail lors de l'audience, accompagné d'un résumé détaillé de trois pages portant sur les activités et les responsabilités des diverses personnes, en plus d'un diagramme du flux de travail d'une page décrivant les étapes à suivre relativement au bon de commande des matériaux.

[21] Après que les enseignants eurent défini les ressources d'apprentissage, ils ont informé les responsables des matériaux, par courriel, des ressources d'apprentissage, y compris les livres, qui étaient nécessaires à la prestation des services d'enseignement selon un montant prévu. Les responsables des matériaux suivaient diverses étapes pour acheter les livres auprès des fournisseurs afin d'assurer leur disponibilité pour les étudiants potentiels.

Livres

[22] Les livres, emballés sous film rétractable et entreposés sur des palettes, sont arrivés par camion à l'entrepôt d'Athabasca situé dans la ville d'Athabasca, en Alberta. Les palettes ont été déseballées et les livres ont été placés sur des étagères en attendant l'expédition aux étudiants. Après confirmation de l'enregistrement, de l'inscription aux cours et du paiement d'un montant global, une commande était envoyée aux responsables des matériaux. Environ un jour plus tard, les mêmes livres emballés sous film rétractable étaient expédiés en paquets, souvent accompagnés de documents pour les cours désignés par les enseignants, de l'entrepôt d'Athabasca directement aux étudiants. Sauf au cas où les étudiants se retiraient des cours dans les 30 jours suivant leur inscription, leur donnant ainsi droit à un remboursement une fois les livres retournés, les étudiants devenaient pleinement propriétaires des livres.

[23] Athabasca a payé la TPS aux vendeurs sur les achats de livres, alors que les remboursements pour les périodes pertinentes, au montant de 441 441,99 \$, ont été réclamés par Athabasca conformément au paragraphe 259.1(2).

V. POSITIONS DES PARTIES

[24] Athabasca soutient qu'elle a acquis les livres auprès des vendeurs dans le but ultime d'effectuer une fourniture unique de services d'enseignement exonérés pour enseigner à ses étudiants, et non pour revendre les livres comme une fourniture

distincte.¹¹ Les livres étaient des intrants et faisaient partie intégrante de la fourniture unique. L'utilisation des livres pour fournir des services d'enseignement relève clairement de l'objet du paragraphe 259.1(2), qui est de réduire au minimum les obstacles financiers à l'éducation (les livres étant distribués librement aux étudiants), en fournissant des OSP qui favorisent le savoir et l'éducation grâce à l'allégement de la TPS.

[25] L'intimée soutient qu'Athabasca a acquis les livres auprès des vendeurs dans l'intention et dans le but immédiat de « faire expédier » les livres à des étudiants, Athabasca était donc tenue d'acquérir les livres, comme en témoigne le système conçu pour faciliter ce processus. Environ un jour suivant l'inscription et le paiement des frais d'inscription aux cours, les mêmes livres emballés sous film rétractable étaient emballés et envoyés à ses étudiants. Le transfert des livres, qui à lui seul était obligatoire, constituait une « vente » au sens du paragraphe 123(1), rendant ainsi Athabasca inadmissible aux remboursements en vertu du paragraphe 259.1(2) parce qu'elle tombait sous le coup de l'exclusion. Athabasca n'a conservé aucun livre pour son usage personnel, sa collection ou sa bibliothèque contrairement à l'intention du législateur, et elle n'était pas un organisme de promotion ou de soutien de l'alphabétisation, comme le prévoient les modifications de 2012.

VI. ANALYSE

[26] L'interprétation par les parties de l'expression d'exclusion au paragraphe 259.1(2), à savoir si les livres étaient acquis par Athabasca en vue de les fournir par vente, à la lumière des faits, est au cœur de la présente analyse et soulève diverses questions.

La fourniture de quoi?

[27] La version anglaise de la disposition du paragraphe 259.1 (2) fait référence au fait de fournir par vente (en anglais, « supply by way of sale ») sans toutefois indiquer s'il s'agit d'une fourniture de quelque chose ou de livres imprimés par vente. La version française est claire: l'exclusion se réfère à la fourniture de livres imprimés acquis par vente. Par conséquent, le remboursement n'est exclu que si le contribuable acquiert des livres imprimés en vue de fournir des livres imprimés par vente.

[28] Les arguments des deux parties ont porté sur la question de savoir si Athabasca avait acquis les livres en vue de les fournir par vente.

« *Fourniture* »

[29] Les mots « fourniture », « fournitures », « fourni » et « fournir » sont largement utilisés dans la Loi.

[30] Le mot « fournir » au paragraphe 259.1(2) est un verbe.

[31] En appliquant le critère de la fourniture unique (« critère »), fondé sur les principes consacrés par l'arrêt *O.A. Brown Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 678 (QL) [*Brown*], et entériné par la Cour suprême du Canada par l'arrêt *Calgary (Ville) c. Canada*, 2012 CSC 20, [2012] 1 RSC 689 [*Ville de Calgary*], Athabasca soutient qu'elle fournissait uniquement des services d'enseignement exonérés, et non des livres.¹² Elle invoque le fait que les livres constituent des intrants ou des éléments fournis dans le cadre de la fourniture unique des services d'enseignement.¹³

[32] L'arrêt *Ville de Calgary* a établi le critère dans les cas où le contribuable a effectué une fourniture avec divers éléments exonérés et non exonérés. Les parties ont débattu les questions de savoir si chaque élément constituait une fourniture distincte (ou des fournitures multiples) ayant chacune ses propres caractéristiques fiscales (imposables, exonérées ou détaxées) ou si, collectivement, les éléments formaient une fourniture unique avec une seule caractéristique fiscale. Le droit aux CTI en vertu de l'article 169 était en cause. Les CTI sont limités à la taxe payée sur les produits ou services acquis « pour consommation, utilisation ou fourniture dans

le cadre d'activités commerciales ». La Cour a appliqué le critère et constaté qu'il n'effectuait qu'une fourniture unique : la fourniture exonérée d'un réseau de transport municipal, de sorte que ses activités d'acquisition, de construction et de mise à disposition des installations de transport en commun ne relevaient pas de ses activités commerciales.

[33] L'« activité commerciale » est définie au paragraphe 123(1).

« *activité commerciale* » Constituent des activités commerciales exercées par une personne :

a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées; [...]

[34] Puisque l'acquisition avait pour but de fournir une activité exonérée, la Cour a conclu qu'il ne s'agissait pas d'une activité commerciale et que l'acquisition ne donnait droit aux CTI que pour des produits ou des services servant à effectuer des fournitures non exonérées.

[35] La question est de savoir si le critère s'applique au paragraphe 259.1(2), même s'il a été dégagé à l'occasion de l'affaire *Ville de Calgary* dans le cadre de la

définition des « activités commerciales ». Athabasca applique le critère à une disposition qui demande si un contribuable lors de l'acquisition des livres avait pour but de fournir des livres imprimés.

[36] Même si le critère est habituellement suivi pour rechercher si des fournitures exonérées ou non exonérées ont été effectuées (*Ville de Calgary*), rien ne justifie qu'il ne puisse s'appliquer dans le contexte d'un remboursement si le sens des mots employés par le législateur appuie la demande. À mon avis, le critère doit s'appliquer au paragraphe 259.1(2) parce que « fournir par vente » dans cette disposition équivaut à « effectuer la fourniture par vente ». En d'autres termes, fournir quelque chose par vente consiste à effectuer une fourniture de cette chose par vente. Selon le paragraphe 33(3) de la *Loi d'interprétation*, LRC (1985), ch. I-21, la définition du mot anglais « supply » (« fourniture ») au paragraphe 123(1) de la Loi s'applique à la fois aux formes nominale et verbale du mot anglais.¹⁴ Cela signifie qu'il ne doit pas y avoir de différence de signification lorsque le mot anglais « supply » est utilisé comme verbe (« the supply of something ») plutôt que comme nom (« making a supply of something »). Utiliser la définition du mot anglais « supply » pour effectuer une fourniture de quelque chose équivaut à fournir cette chose. Il n'y a pas de différence significative entre les deux.

[37] En outre, lorsque l'acte de fournir quelque chose est destiné à prendre un sens différent que celui d'effectuer une fourniture de cette chose, cela ressort clairement du contexte.¹⁵ En anglais, l'utilisation du mot « supply » à la fois comme verbe et comme nom semble découler d'une rédaction imprécise dans la Loi.

Fourniture unique de services d'enseignement

[38] Athabasca soutient que, d'une approche de bon sens, du régime législatif, du contexte et des éléments de preuve, il ressort qu'il n'y a pas fourniture distincte de livres par vente et qu'elle n'avait pas de librairie. Athabasca soutient que si seulement une fourniture unique de services d'enseignement est effectuée comme il est admis, alors elle n'a pas effectué de fourniture de livres. Les livres ont plutôt été utilisés comme intrants pour la fourniture unique de services d'enseignement. Par conséquent, Athabasca n'a pas acheté les livres en vue de les fournir par vente.¹⁶

[39] L'intimée a soutenu qu'en examinant la véritable nature de la transaction avec une généreuse dose de bon sens et en se concentrant sur le texte même de la disposition de remboursement, on constate que, indépendamment du fait que les livres servent ou non à la fourniture unique de services d'enseignement, les livres

ont été acquis pour satisfaire à l'obligation d'Athabasca qui aboutit (par le transfert des livres) à une vente, selon la définition du paragraphe 123(1).

[40] Étant donné que les deux parties admettent qu'Athabasca n'a effectué qu'une fourniture unique des services d'enseignement, alors Athabasca n'a pas acquis les livres en vue de les fournir par vente (ou pour fourniture), comme le prévoit le texte même de la disposition.¹⁷ En d'autres termes :

- a) si Athabasca ne faisait qu'une fourniture unique des services d'instruction, Athabasca n'effectuait pas de fourniture distincte des livres;
- b) si Athabasca n'a pas effectué une fourniture distincte des livres, alors Athabasca n'a pas acquis les livres en vue de les fournir comme fourniture distincte des livres.

[41] En ce qui concerne particulièrement l'alinéa 40a) de mes motifs, le critère sert à rechercher si la fourniture d'éléments multiples – chaque élément ayant des caractéristiques fiscales différentes (c'est-à-dire imposable, exonéré, détaxé) – doit être assimilé à une fourniture unique avec une seule caractéristique fiscale. Si, malgré la conclusion selon laquelle une entité n'effectuait qu'une fourniture unique – comme en l'espèce – il était toujours loisible à la Cour de conclure que certains

de ces éléments constituaient une fourniture distincte (l'intimée soutient implicitement qu'Athabasca était tenue d'acquérir puis de fournir les livres en raison de l'obligation), on pourrait également conclure que cette fourniture distincte avait une caractéristique fiscale qui différait de la caractéristique fiscale de la fourniture unique.

[42] En toute déférence, je rejette la thèse de l'intimée. À mon avis, une telle approche rendrait le critère redondant ou le dissocierait même si elle a dit accepter l'analyse des principes d'Athabasca énoncés dans le test et qu'elle n'invite pas notre Cour à réexaminer le critère. Effectivement, les observations de l'intimé semblent exclure les intrants des extrants ou considérer qu'une fourniture unique constitue une fourniture distincte ou une fourniture multiple. Si le législateur avait voulu exclure des livres imprimés qui font partie intégrante de la fourniture unique des services d'enseignement, il aurait créé une disposition déterminative comme il l'a fait dans d'autres cas.¹⁸

[43] Même si elle fait valoir qu'il y a eu vente sans fourniture de livres (en vertu de la concession qu'elle a consentie, il n'y avait pas de fourniture distincte), cela pose aussi problème parce que, selon le texte même du paragraphe 259.1(2), il n'importe pas de savoir s'il y a eu vente de livres s'il n'y a eu aucune *fourniture* de livres (par vente). Le législateur a utilisé deux mots distincts,

« fourniture » et « vente », dans l'expression d'exclusion, qui sont des concepts juridiques, et son intention était certainement que les deux choses se produisent.

But d'acquérir des livres?

[44] En ce qui concerne particulièrement l'alinéa 40*b*) de mes motifs, la Cour est tenue d'enquêter sur le « but » d'Athabasca d'acquérir des livres. Athabasca soutient que le but de son acquisition des livres était leur utilisation dans le but ultime d'effectuer une fourniture unique de services d'enseignement exonérés à ses étudiants, comme en témoigne la D^{re} May, qui affirme que le but de l'acquisition de tout matériel didactique était d'enseigner le cours. De plus, dans leur témoignage, elle et M. Liddell ont déclaré que le motif des FRA était de fournir aux étudiants les outils nécessaires pour apprendre.

[45] Selon son argument central, l'intimée promeut une interprétation plus restrictive en soutenant que l'acquisition avait pour but immédiat de vendre les mêmes livres pour s'acquitter de son obligation, comme il ressort du traitement des livres (transférés aux étudiants) et du processus en vigueur (l'inscription aux cours et le paiement des frais d'inscription ont donné lieu à l'expédition des livres mis à l'écart un jour ou deux après l'inscription). Selon l'intimée, le fait de transférer les livres était contraire à l'intention du législateur selon laquelle les livres acquis auraient dû être conservés par Athabasca pour son usage personnel, sa bibliothèque

ou sa collection, ce qui n'était pas le cas, comme l'a confirmé M. Liddell. Je note qu'il a également affirmé que les livres n'étaient pas acquis pour revente.

[46] Les positions des parties mettent en évidence la disparité entre les deux sens du mot « but » qui se sont dégagés à la lumière des différentes interprétations de la jurisprudence ci-dessous, notamment en ce qui concerne les mots « en vue de » ou le mot « but », d'où la difficulté d'établir clairement s'il s'agissait d'un but ultime ou immédiat au regard du paragraphe 259.1(2).¹⁹

[47] Compte tenu de l'incertitude, une analyse textuelle, contextuelle et théorique est nécessaire. Si les sens contradictoires donnent lieu à une ambiguïté textuelle, ma conclusion ne sera tirée qu'après l'analyse complète de l'interprétation des textes législatifs.

[48] Le mot « but » est largement utilisé dans la Loi (et la *Loi de l'impôt sur le revenu*), mais il n'est pas défini dans la législation et son sens ordinaire est large. Dans le *Canadian Oxford Dictionary*, 2^e édition, le mot « purpose » (« but » en français) est défini comme suit :

[TRADUCTION]

1 a quelque chose que l'on cherche à atteindre; un objectif. ... **b** la raison pour laquelle quelque chose est fait ou pour laquelle cette chose existe (*à des fins fiscales*). ...

[49] Soutenant que l'expression d'exclusion se rapporte à un but immédiat, l'intimée s'appuie sur la décision *Avis Immobilien G.M.B.H. c. Canada*, 94 DTC 1039 (CCI), conf. par 97 DTC 5002 (CAF) [*Avis*].²⁰ Elle affirme qu'Athabasca a acquis les livres dans le but immédiat d'avoir les mêmes livres inaltérés expédiés à ses étudiants pour remplir son obligation envers eux, et que les livres n'ont pas été retenus par Athabasca. Soutenant que les livres ont été [TRADUCTION] « reçus, mis sur une étagère, puis expédiés », l'intimée qualifie la nature de ces transactions de « vente » parce que le transfert (de possession et de propriété) des livres, facilité par la conception du système d'inscription, imposait à Athabasca l'obligation d'expédier les livres un ou deux jours après l'inscription réussie de l'étudiant aux cours et le paiement des frais d'inscription.

[50] Toutefois, à l'occasion de l'affaire *Avis*, le juge Rip, tel était alors son titre, semble avoir limité sa conclusion de but immédiat au contexte du sous-alinéa 40(1)a)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, compte tenu de l'intention du législateur, tout en faisant remarquer qu'elle pourrait ne pas jouer dans d'autres contextes. Il a comparé le régime des gains en capital au régime du calcul du revenu d'entreprise en tirant ses conclusions, précisant au paragraphe 43 que la jurisprudence interprétant les mots « en vue de » à l'alinéa 18(1)a) pourrait ne pas valoir directement pour les mots « en vue de » à l'article 40. On trouve à l'alinéa

18(1)a) les mots « en vue de tirer un revenu », qui ont été interprétés de façon plus large.²¹

[51] A l'occasion de l'affaire *Canada c. 398722 Alberta Ltd.*, [2000] GSTC 32 (CAF), [2000] ACF n° 644 (QL) (CAF), la Cour d'appel fédérale a conclu que le but immédiat de la fourniture du quadruplex à titre d'hébergement pour le personnel de l'hôtel l'emportait sur le but ultime la construction de l'hôtel en concluant que le quadruplex était une fourniture exonérée.²²

[52] Athabasca a fait référence à une jurisprudence de la Cour d'appel fédérale, *London Life Insurance Co. c. Canada*, [2000] GSTC 111 (CAF), [2000] ACF n° 2121 (QL) (CAF) [*London*], qui portait sur le droit aux CTI. La question relative à l'alinéa 169(1)c) était de savoir si les améliorations ont été « acquis[es] [...] pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales ». Bien que le mot « but » ne figure pas à l'alinéa 169(1)c), la Cour a rejeté l'idée selon laquelle il conviendrait d'examiner le but ultime lorsqu'il s'agit d'examiner si des biens ont été acquis pour être utilisés dans le cadre d'activités commerciales.²³

[53] Bien que la jurisprudence illustre les régimes divergents et mettent en évidence l'intention du législateur comme étant soit un but immédiat, soit un but

ultime, elle ne permet pas de déterminer le but au regard de la disposition de remboursement.

[54] Le contexte dans lequel le mot « but » figure dans la législation doit également être pris en considération. L'alinéa 259.1(2) est au centre de l'examen dont il ressort que le législateur avait l'intention de restreindre la qualification du remboursement pour livres imprimés à des personnes déterminées à condition que le livre ait été acquis « autrement qu'en vue de le fournir par vente ».

[55] Note Cour est donc appelée à examiner le bien fourni (ici les services d'enseignement) en plus du processus de réalisation d'une fourniture du bien qui pourrait nécessiter l'achat de divers intrants « en vue de » conformément à l'alinéa 259.1(2). Étant donné qu'Athabasca a seulement effectué une fourniture unique de services d'enseignement, alors elle ne peut pas avoir immédiatement fait une provision de livres et nuit au concept de la fourniture unique. Des actions d'Athabasca entourant l'achat et la manipulation subséquente des livres, l'on ne peut dégager un but immédiat de fournir les livres.

[56] Le juge doit examiner les manifestations objectives pour déterminer le but ou l'intention derrière une action : *Symes c Canada*, 94 DTC 6001, au paragraphe 74. Des critères applicables et de la jurisprudence, *Sterling* et *Avenue Business*, on tire des facteurs qui se rapportent à l'appréciation des manifestations objectives. A

l'occasion de ces deux dernières affaires, la Cour de l'impôt a mis l'accent sur les facteurs recensés ci-après pour rechercher si les livres et les matériaux constituaient une fourniture unique avec les services d'enseignement offerts par le contribuable :

- Si un prix unique (couvrant les livres, les fournitures et les droits de scolarité) a été annoncé ou si un prix a été indiqué pour chaque article séparément (un prix unique évoque une offre unique);
- Si un étudiant qui passe en revue la littérature promotionnelle considère le prix comme une contrepartie unique pour un cours ou si l'étudiant pense qu'il paie plusieurs contreparties pour les livres, les frais de scolarité, etc. (une contrepartie unique évoque une fourniture unique);
- Si les livres ont été vendus exclusivement aux étudiants inscrits au cours, ou si le grand public pouvait acheter les livres (s'ils étaient vendus exclusivement aux étudiants, alors cela évoque une fourniture unique);
- Si l'étudiant est remboursé pour les livres s'il se retire du cours (sinon, cela évoque une fourniture unique);
- Si, lors de l'inscription à un cours, les étudiants sont tenus d'acheter les livres (si l'achat était obligatoire, cela évoque une fourniture unique);

- Si les listes de prix sont majorées à la suite d'une vente à des étudiants (sinon, cela évoque une offre unique).

[57] Les politiques d'Athabasca, en vigueur lors de l'achat des livres, constituent des facteurs qui établissent de quelle manière l'objet se manifeste objectivement. En ce qui concerne les conclusions de fait, tout bien pesé, les facteurs suivants militent en faveur de la position d'Athabasca :

- Malgré la ventilation des frais de cours en droits de scolarité et en FRA, on a facturé aux étudiants de premier cycle, selon un montant global unique pour tous les cours, des frais relatifs aux droits de scolarité, aux ressources d'apprentissage, aux associations étudiantes et aux relations avec les diplômés.²⁴
- Avant le 1^{er} septembre 2011, les étudiants de cycle supérieur étaient facturés uniquement pour les droits de scolarité qui comprenaient tout le matériel nécessaire.²⁵
- Les frais liés aux ressources d'apprentissage étaient fixes et obligatoires pour tous les cours et donnaient droit aux étudiants de recevoir la plupart des ressources d'apprentissage à utiliser envers l'achèvement des cours ou des

programmes, peu importe si les cours comprenaient des livres imprimés et n'étaient pas corrélés avec le nombre de livres requis dans un cours.

- Athabasca a vendu les livres exclusivement aux étudiants inscrits, et les étudiants étaient tenus d'acheter les livres même s'ils en possédaient déjà, sauf si l'étudiant suivait le cours et y échouait ou qu'il abandonnait le cours et plus tard s'inscrivait au même cours, à condition que le même livre soit utilisé.
- Les étudiants étaient remboursés pour les livres après leur retrait, mais seulement dans les 30 jours suivant l'inscription.
- Nul élément d'information n'indiquait qu'Athabasca avait majoré les prix des livres.

[58] L'intimée soutient que, même si est retenue la thèse d'Athabasca portant que les livres, à titre d'intrants, avaient pour but ultime la fourniture de services d'enseignement, Athabasca a acquis les livres avec l'intention de les transférer et de faire jouer l'exclusion lors du transfert (vente), ce qui retire la transaction du texte de la disposition, vu le témoignage de M. Liddell selon lequel les livres n'étaient pas retenus par Athabasca pour son usage personnel contrairement à

l'intention du législateur. Je reviendrai plus tard à l'aspect de l'intention du législateur dans les présents motifs.

Les livres demeurent identifiables

[59] Selon le moyen suivant de l'intimée, même si seule une fourniture unique des services d'enseignement a été effectuée par Athabasca et si les livres sont des intrants, cela n'empêche pas Athabasca d'avoir acquis les livres dans le but immédiat de « fournir » les mêmes livres à ses étudiants, parce que les livres n'étaient pas consommés ni utilisés et demeuraient identifiables. Le « livre reçu était le livre expédié » et il n'était pas consommé lors de la fourniture unique des services d'enseignement. Par conséquent, « lorsqu'un élément d'une fourniture unique n'est pas consommé, transformé ou modifié, il peut être acquis dans le but d'un simple transfert à une partie subséquente, sous la même forme dont il a été acquis », et a donc été acquis dans le but d'être simplement transféré à une partie ultérieure pour honorer son obligation et déclencher l'exclusion prévue à l'alinéa 259.1(2).

[60] Selon la Loi, les verbes « fournir », « consommer » et « utiliser » constituent des actions distinctes. La jurisprudence citée par l'intimée à l'appui du moyen relatif à la consommation n'est pas pertinente quant à la question en litige dans le présent appel ou ne va pas dans le sens de sa position. Par exemple, dans l'affaire

Budget Steel Ltd. c. Canada, [1996] GSTC 90 (CAF), [1996] ACF n° 1621 (QL) (CAF) [*Budget Steel*], deux groupes de voitures destinées à la ferraille ont été achetés et recyclés selon un procédé qui produit de la ferraille, un nouveau produit à vendre. Un groupe a soulevé la question du droit aux CTI, à savoir si, au cours du procédé de recyclage, les voitures étaient « consommés » ou « utilisés ». La loi précise s'ils ont été consommés ou utilisés, alors ils ne feraient pas partie du stock. Toutefois, le texte du paragraphe 259.1(2) ne soulève pas la question de savoir si les livres ont été consommés ou utilisés. Le fait que les livres n'ont pas été consommés ou utilisés n'a aucune incidence sur la question de savoir s'ils ont été acquis en vue de la fourniture au regard de la disposition de remboursement.

[61] Le deuxième groupe mettait en cause les mots « acquise pour fourniture dans le cadre de ses activités commerciales » aux termes de l'alinéa 176(1)b). En ce qui a trait à la définition de la « fourniture » à l'alinéa 123(1), la conclusion de la Cour selon laquelle ils n'ont pas été acquis aux fins de la fourniture ne conforte pas l'intimée dans sa position parce que les voitures destinées à la ferraille ont été consommées et transformées en quelque chose d'autre devant servir à fournir les mêmes voitures destinées à la ferraille.²⁶ Cependant, l'intimée fait valoir l'inverse : si les livres ne sont pas consommés, ils sont alors fournis par vente.²⁷

[62] Interprété au regard de la décision dans son ensemble, l'extrait du paragraphe 80 de la décision *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c. David Baxendale Limited*, 2009 WL 289314, [2009] EWHC 162 (Ch), citée par l'intimée, illustre un point différent de celui qu'elle a avancé dans ses observations. Le principe qui doit être dégagé de cette décision est qu'une fois que deux fournitures par ailleurs séparées constituent une seule fourniture selon le test et qu'il faut déterminer quelle caractéristique fiscale attribuer à cette fourniture unique (c'est-à-dire imposable, exonérée ou détaxée), il ne s'ensuit pas nécessairement que la caractéristique assumée par la fourniture unique est entièrement fondée sur l'élément le plus coûteux (donc l'élément « dominant »).²⁸

[63] Le moyen tiré de la consommation pose d'autres problèmes; si l'on porte son attention sur le texte même de l'alinéa 259.1(2), la formule d'exclusion :

- a) se rapporte à la fourniture de livres, et la question en litige est de savoir si Athabasca a acquis les livres à cette fin (fourniture aux étudiants) et
- b) ne soulève que la question de savoir si Athabasca a fourni les livres sans utiliser les mots consommer, subsumer, fusionner, etc., de sorte que la seule question est de savoir si Athabasca a fourni les livres.

[64] L'intimée note que les livres ont été achetés, stockés et expédiés sous la même forme, et elle soulève ce point pour appuyer la thèse portant qu'Athabasca avait l'intention d'effectuer une fourniture des livres. Cependant, lorsqu'il est examiné au regard de la formation universitaire non traditionnelle d'Athabasca, ce fait n'est pas incompatible avec l'intention d'effectuer une fourniture des services d'enseignement. En outre, le corps enseignant se fonde sur des manuels publiés pour fournir des services d'enseignement. Il n'y a nulle raison pour une université de modifier des manuels largement utilisés dans le domaine et ils ne doivent pas être modifiés en raison d'une incidence possible sur la cohérence des normes éducatives dans le régime d'éducation. Le fait que les livres conservent leur identité ne change pas le but pour lequel les livres ont été acquis.

[65] Lorsque les étudiants inscrits à des cours, sous conditions d'accès, dans un cadre de formation universitaire non traditionnelle paient un montant global unique obligatoire et ne peuvent obtenir les livres qu'une fois inscrits, on tire la conclusion – si l'on se remet au bon sens (conformément au critère) – qu'il s'agit d'une fourniture unique de services d'enseignement. Je conclus que nulle fourniture de livres n'a été effectuée et que ces livres étaient des intrants pour la fourniture unique des services d'enseignement. Je conclus également que le but d'Athabasca dans l'acquisition des livres était de les utiliser comme intrants dans sa fourniture unique des services d'enseignement exonérés plutôt que pour fournir les livres par

vente. Par conséquent, je conclus que le mot « but » dans la formule d'exclusion fait référence au but ultime.

[66] En ce qui concerne l'analyse de l'objet du paragraphe 259.1(2), il ressort du régime de ce paragraphe que l'idée générale de la disposition de remboursement est de promouvoir l'alphabétisation, notamment par l'élimination de la TPS sur les livres dans certaines circonstances. Il est clair que le législateur voulait que les remboursements fussent disponibles pour les bibliothèques publiques qui détiennent des livres dans leurs collections, mais pas pour les librairies qui vendent des livres (et peuvent demander des CTI pour des activités commerciales). Il n'est pas clair si le législateur voulait que les remboursements fussent disponibles pour les entités, dont Athabasca, qui achètent des livres comme intrants pour des services d'enseignement.

[67] Un autre facteur qui vient compliquer la situation est la comparaison entre les déclarations générales du ministre des Finances selon lesquelles les universités reçoivent les remboursements sur tous leurs achats de livres, et le texte restrictif des notes techniques qui révèle une disparité.

[68] Athabasca soutient que l'intention du législateur était que les remboursements fussent largement disponibles vu les déclarations faites lors de

l'introduction des remboursements pour livres imprimés. Le ministre des Finances de l'époque a déclaré :

[TRADUCTION]

Le [remboursement] [...] signifie que la TPS ne s'applique pas à l'ensemble des livres achetés par les établissements d'enseignement et les organismes d'apprentissage partout au Canada. Cela signifie que la TPS ne s'applique pas à l'ensemble des livres distribués gratuitement dans les écoles primaires, secondaires et autres milieux éducatifs. Il s'agit d'allégements fiscaux sur les livres, non seulement pour l'apprentissage structuré dans nos écoles et collèges, mais aussi pour l'apprentissage permanent dans les bibliothèques publiques et les groupes d'alphabétisation de première ligne.

Monsieur le Président, nous ne prétendons pas que la mesure d'aujourd'hui répond à tous les défis auxquels nous faisons face en ce qui concerne l'alphabétisation au Canada. Mais, en ciblant l'aide de cette façon, nous pouvons obtenir un impact plus important pour chaque dollar que nous dépensons alors que les ressources sont limitées. Le remboursement de 100 p. cent fournit ce type d'allégement ciblé pour des groupes et organismes d'alphabétisation de première ligne au Canada.²⁹

[69] Bien qu'il ressort des citations fournies dans les observations d'Athabasca que les remboursements doivent être largement possibles, la disposition législative et les Notes techniques qui l'accompagnent prévoient des restrictions à cet égard.

[70] Athabasca a indiqué à tort dans ses observations que les Notes techniques [juillet 1997] ne contenaient pas les mots « ou pour être donnés de façon permanente ». Toutefois, la reproduction des Notes dans ses observations écrites et à l'onglet 1 du recueil de jurisprudence de l'intimée comprend la phrase qui suit :

[TRADUCTION]

Le nouveau paragraphe 259.1(2) autorise le ministre du Revenu national à verser à des personnes déterminées des remboursements égaux à la TPS payable à l'égard de leurs acquisitions ou importations de livres imprimés (et de leurs mises à jour), d'enregistrements audio de lectures de livres et de versions imprimées des écritures religieuses, sauf si les personnes déterminées ont acquis ou importé ces articles aux fins de revente ou pour être donnés de façon permanente.

[71] L'intimée soutient que l'intention du législateur quant aux remboursements était d'accorder un allégement de la TPS pour les livres et les manuels seulement lorsque l'entité conservait les livres et ne les transférait pas à une tierce personne. Ces Notes techniques vont dans ce sens. Cependant, le texte clair de la formule d'exclusion se réfère à l'entité qui fournit le livre, dépassant le simple don

permanent. Il est concevable que l'idée consacrée par les Notes techniques est que les entités qui achètent les livres et qui font don de ces mêmes livres ne reçoivent pas les remboursements (vraisemblablement une fourniture par vente), mais ces notes pour les périodes en cause ne renvoient pas aux entités qui achètent des livres pour la fourniture des services d'enseignement et qui, par le fait même, font don des livres.

[72] Bien qu'il existe des éléments allant le sens de l'argument selon lequel cette solution contredit l'intention du législateur parce qu'Athabasca n'a pas conservé la propriété des livres, le texte de la disposition est clair : Athabasca aurait dû effectuer la fourniture des livres et pas seulement un transfert de propriété des livres. Si le législateur n'a pas recherché cette solution, il appartient au législateur de remanier la disposition de remboursement.

[73] Pour concilier les disparités notées précédemment, on pourrait dire que la seule intention du législateur était que les universités obtiennent les remboursements pour les livres achetés pour une utilisation dans leurs bibliothèques, étant donné que ces livres ne seront pas donnés de façon permanente aux étudiants. Athabasca est une université non traditionnelle qui assure un enseignement à distance en ligne.

[74] Le sens ordinaire des mots et sans ambiguïté doit être appliqué. A l'occasion de l'affaire *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 RCS 715, la Cour suprême du Canada a décidé que le sens ordinaire des mots joue toujours un rôle primordial dans l'interprétation de la législation fiscale si les mots de la loi donnent lieu à une seule interprétation raisonnable :

21 Dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, notre Cour a rejeté l'approche restrictive en matière d'interprétation des lois fiscales et a statué que la méthode d'interprétation moderne s'applique autant à ces lois qu'aux autres lois. En d'autres termes, « il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » (p. 578) : voir l'arrêt 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. Toutefois, le caractère détaillé et précis de nombreuses dispositions fiscales a souvent incité à mettre davantage l'accent sur l'interprétation textuelle : *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54, par. 11. Les contribuables ont le droit de s'en remettre au sens clair des dispositions fiscales pour organiser leurs affaires. Lorsqu'il est précis et non équivoque, le texte d'une loi joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation.

[75] Le paragraphe 259.1(2) prévoit clairement que si une personne déterminée devait fournir des livres par vente, elle deviendrait inadmissible au remboursement. Dans la mesure où il y a divergence entre l'intention du législateur et le texte de loi, et que le texte de loi ne peut pas être interprété de manière à donner effet à l'intention du législateur, alors le texte de loi doit prévaloir.

[76] A l'occasion de l'affaire *Elim Housing Society c. La Reine*, 2015 CCI 282, [2015] ACI n° 214 (QL), le juge Woods a fait remarquer que les mots figurant concrètement dans la disposition avaient un sens large et excluaient toute référence aux services assurés par les hôpitaux. Insérer cette condition dans la loi sous couvert d'interprétation aurait pour effet de « franchir la ligne entre l'interprétation judiciaire et la rédaction législative ».³⁰

[77] Même si l'intention du législateur était que les remboursements ne fussent possible que dans les cas où les livres ne sont pas transférés en permanence, dans la disposition figurent les mots « fourniture par vente ». L'acte de fournir quelque chose, un concept juridique, est crucial dans la Loi, et il faut présumer que le législateur a compris cela au moment de la rédaction. Je conclus qu'Athabasca visait l'acquisition des livres afin de les utiliser pour la fourniture unique des services d'enseignement à ses étudiants. Étant donné que les livres sont des intrants, je conclus qu'Athabasca n'effectue pas de fourniture de livres par vente. Il

est important que le test ait existé au moment de la promulgation de la disposition relative au remboursement. Je conclus que le but ultime de l'acquisition des livres était leur utilisation comme intrants pour la fourniture unique des services d'enseignement exonérés, et comme il n'y a pas de fourniture distincte des livres, il ne peut y avoir de fourniture de livres par vente.

VII. CONCLUSION

[78] Vu ce qui précède, je conclus qu'Athabasca a seulement effectué une fourniture unique des services d'enseignement exonérés, que les livres sont des intrants ou font partie intégrante des services d'enseignement et qu'Athabasca n'a pas effectué une fourniture de livres par vente du fait qu'elle a acquis les livres en vue de fournir des services d'enseignement. Par conséquent, Athabasca n'a pas acquis les livres en vue de les fournir par vente et elle a droit aux remboursements en vertu du paragraphe 259.1(2) de la Loi.

[79] L'appel est accueilli. Les dépens sont adjugés à l'appelante sur la base avocat-client.

Signé à Vancouver (Colombie-Britannique), ce 4^e jour de novembre 2016.

« K. Lyons »

La juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 31^e jour de janvier 2018.
François Brunet, réviseur

- 1 Paragraphe 4 des observations écrites de l'intimée.
- 2 Pages 36 et 37, transcription.
- 3 Paragraphe 6 des observations écrites de l'intimée.
- 4 Aux termes du régime de la TPS, le législateur a désigné les produits et services comme relevant de trois catégories de fournitures (imposables, exonérées et détaxées). En tant que taxe de consommation, la TPS est imposée au consommateur final pour une fourniture taxable, mais pas pour les deux autres classes. L'acheteur d'intrants destinés à la fourniture taxable a le droit de récupérer les CTI pour la TPS payée sur les intrants.
- 5 Le paragraphe 259.1(2) a été ajouté par L.C. 1997, ch. 10, art. 69.1, et inclut la mise à jour d'un livre imprimé ainsi que des circonstances non pertinentes en l'espèce.
- 6 Note technique (avril 2012) et Information supplémentaire sur le budget fédéral (mars 2012).
- 7 Les définitions « livre imprimé » et de la « personne déterminée » au paragraphe 259.1(1) se lisent comme suit :

259.1(1) Définitions Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

[...]

« **livre imprimé** » Ne sont pas des livres imprimés les articles suivants ou les ouvrages constitués principalement des articles suivants :

- a) journaux;
- b) magazines et périodiques acquis autrement que par abonnement;
- c) magazines et périodiques dont plus de 5 % de l'espace imprimé est consacré à la publicité;
- d) brochures et prospectus;
- e) catalogues de produits, listes de prix et matériel publicitaire;
- f) livrets de garantie et d'entretien et guides d'utilisation;
- g) livres servant principalement à écrire;
- h) livres à colorier et livres servant principalement à dessiner ou à recevoir des articles tels des coupures, images, pièces de monnaie, timbres ou autocollants;
- i) livres à découper ou comportant des pièces à détacher;
- j) programmes d'événements ou de spectacles;
- k) agendas, calendriers, programmes de cours et horaires;
- l) répertoires, assemblages de graphiques et assemblages de plans de rues ou de cartes routières, à l'exclusion des articles suivants :

- (i) guides,
- (ii) atlas constitués en tout ou en partie de cartes autres que des plans de rues ou des cartes routières;
- m) tarifs;
- n) assemblages de bleus, de patrons ou de pochoirs;
- o) biens visés par règlement;
- p) assemblages ou recueils d'articles visés à l'un des alinéas a) à o) et d'articles semblables. (*printed book*)

[...]

« **personne déterminée** »

- a) Municipalité;
- b) administration scolaire;
- c) université;
- d) institution qui administre un collège d'enseignement postsecondaire ou un institut technique d'enseignement postsecondaire qui, à la fois :
 - (i) reçoit d'un gouvernement ou d'une municipalité des fonds destinés à l'aider à offrir des services d'enseignement au public de façon continue,
 - (ii) a pour principal objet d'offrir des programmes de formation professionnelle, technique ou générale;
- e) organisme de bienfaisance, institution publique ou organisme à but non lucratif admissible qui administre une bibliothèque publique de prêt;
- f) organisme de bienfaisance ou organisme à but non lucratif admissible, visé par règlement, dont la principale mission est l'alphabétisation.

- 8 Le contexte historique d'Athabasca, aux paragraphes 4 à 9 de l'avis d'appel modifié, a été admis par l'intimée au procès.
- 9 Un coordonnateur universitaire, quoique avec une certaine variation dans les activités et un moindre degré de responsabilité, est également chargé de la prestation, de la mise à jour et de l'élaboration des programmes et des cours d'enseignement.
- 10 Il est constant, vu les actes de procédures, qu'il s'agit d'un montant global, même si les éléments sont ventilés séparément et sont qualifiés de manière interchangeable de [TRADUCTION] « droits de scolarité » ou de [TRADUCTION] « frais d'études » dans divers documents : Pièce A-1, onglets 6, 8 et 16.
- 11 Athabasca a plaidé, à titre de thèse subsidiaire, que les livres étaient accessoires aux services d'enseignement et réputés, en vertu de l'article 138, former une fourniture unique avec les services d'enseignement; elle n'a pas défendu cette thèse par la suite.
- 12 La Cour canadienne de l'impôt a recherché si Brown effectuait des fournitures distinctes de bétail (fourniture détaxée) et d'un service d'achat de bétail impliquant le transport, l'inoculation et le marquage (fournitures taxables). En jugeant qu'il y avait une fourniture

-
- détaxée unique du bétail, la Cour a conclu que l'affaire portait sur ce que Brown fournissait en contrepartie du montant qui lui était versé. Le bétail et tous les éléments du service devaient être fournis ensemble, car ils n'auraient aucune valeur en tant que fournitures distinctes.
- 13 Le critère a été appliqué à l'occasion de l'affaire *Blanche's Home Care Inc. c. La Reine*, 2004 CCI 192, [2004] ACI n° 125 (QL) [*Blanche*], laquelle portait sur l'article 256.2 et se penchait sur l'existence de la fourniture d'« habitation admissible ». La Cour canadienne de l'impôt a refusé à l'exploitant d'un foyer de soins personnels le remboursement pour habitations neuves parce qu'il n'effectuait pas la fourniture d'une « habitation admissible » au sens de cet article. La Cour a conclu que Blanche avait effectué une fourniture unique de soins personnels aux résidents et non pas une fourniture exonérée d'habitation (une exigence relative à « habitation admissible »).
- 14 L'alinéa 33(3) de la *Loi d'interprétation* dispose : « Les termes de la même famille qu'un terme défini ont un sens correspondant. » L'alinéa 123(1) de la Loi se lit comme suit : « ... “fourniture” Sous réserve des articles 133 et 134, livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation. »
- 15 Par exemple, aux termes du sous-alinéa 298(4)b)(iii), on commet une fraude lors du dépôt d'une déclaration de revenus « en donnant, ou en ne donnant pas, quelque renseignement selon la présente partie » (en anglais, « in supplying, or failing to supply, any information under this Part »). Ici, il est clair que le défaut de fournir des renseignements n'est pas utilisé dans le sens d'un défaut d'effectuer une « fourniture » (au sens du paragraphe 123(1)) de renseignements.
- 16 *College of Estate Management v Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise*, [2005] UKHL 62, *Sterling Business Academy Inc. c. Canada*, [1998] ACI n° 1106 (QL) [*Sterling*], et *Avenue Business Campuses Ltd. c. La Reine*, [2001] ACI n° 696 (QL) [*Avenue Business*]. Je rejette la thèse d'Athabasca portant que les arrêts *Sterling* et *Avenue Business* vont dans le sens de sa position à cet égard. Dans les deux cas, il s'agissait d'établissements privés qui n'ont pas reçu le remboursement parce qu'ils ne satisfaisaient pas aux critères d'un OSP. De plus, dans l'affaire *Sterling*, le calendrier était problématique puisqu'il s'agissait d'une période antérieure à la date d'entrée en vigueur du remboursement pour livres imprimés. La justice devait décider si les livres et les matériaux utilisés pour fournir des services d'enseignement constituaient une fourniture unique de services d'enseignement, ou encore, si les livres ou les matériaux constituaient une fourniture distincte.
- 17 Vu la concession de l'intimée, il n'est pas nécessaire de rechercher si Athabasca a effectué une fourniture unique ou multiple. Afin de répondre à cette question, le juge Rip, à l'occasion de l'affaire *Sterling*, s'en est remis au bon sens et à ce qui se fait dans la vie réelle. Il a été constaté que le cours (la fourniture) et les livres (les intrants) sont interdépendants et interreliés, chacun faisant partie intégrante de l'ensemble du cours et

-
- aboutissant à une seule fourniture, de telle sorte que ni l'un ni l'autre n'est accessoire à l'autre, d'où le refus d'accorder les CTI. *Sterling* a fourni les livres, mais aux fins d'une activité exonérée, et non aux fins d'une activité commerciale. Contrairement aux étudiants de l'affaire *Sterling*, les étudiants de l'affaire *Avenue Business* n'étaient pas forcés d'acheter des livres qu'ils pouvaient partager ou emprunter ailleurs.
- 18 Semblable au paragraphe 136(2), où les immeubles d'habitation sont assimilés à des biens distincts. D'autres exemples comprennent les paragraphes 141(5) et 169(1.1).
- 19 Le prélèvement de la TPS et la réception des CTI en vertu du paragraphe 169(1), par exemple, exige que le but soit des activités commerciales.
- 20 *Avis* a utilisé un prêt bancaire en monnaie allemande pour acheter une propriété au Canada et a par la suite voulu vendre la propriété, ce qui exigeait le remboursement du prêt. Comme le dollar canadien s'était déprécié, *Avis* a subi une perte de change lors de la conversion des devises canadiennes en monnaie allemande pour rembourser le solde du prêt. La question était de savoir si cette perte était déductible dans le calcul du gain en capital provenant de la vente du bien, et la Cour a décidé qu'elle ne pouvait être déduite parce que la perte avait été encourue pour rembourser le prêt et non pour réaliser la disposition du bien (même si le remboursement du prêt était une condition préalable à la vente du bien). Il s'agissait alors de savoir si les pertes de change avaient été « engagées ou effectuées [...] en vue de réaliser la disposition » en vertu du sous-alinéa 40(1)a(i). Au paragraphe 52, le juge Rip observe : [TRADUCTION] « L'expression "en vue de" au sous-alinéa 40(1)a(i) signifie "dans le but immédiat ou initial" et non l'objectif éventuel ou final que le contribuable peut avoir à l'esprit. Le fait de donner à l'expression ce dernier sens permettrait à la dépense engagée la plus indirecte ou la plus éloignée de réduire le montant d'un gain. Le législateur ne pouvait avoir eu cette intention. Le sous-alinéa 40(1)a(i) ne traite pas du calcul du revenu d'une entreprise, qui est de nature continue, mais plutôt des dépenses engagées pour disposer uniquement des immobilisations. La disposition législative en cause prévoit une règle de détermination du gain en capital d'un contribuable provenant de la disposition de biens, et seules les dépenses ou les dépenses à appliquer pour réduire les gains sont celles engagées ou effectuées directement aux fins de la disposition. »
- 21 Voir *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1948] 1 D.L.R. 305, aux paragraphes 319 à 323.
- 22 Le droit aux CTI à l'égard du quadruplex est devenu une fourniture exonérée aux termes du paragraphe 6a) de la partie I de l'annexe V qui exempte « La fourniture : [...] d'un immeuble d'habitation [...] par bail, licence ou accord semblable, en vue de son occupation à titre résidentiel ou d'hébergement par un particulier [...]. Le contribuable voulait construire un hôtel, mais la municipalité lui a demandé de construire un quadruplex.

-
- 23 London a loué des locaux commerciaux et a reçu des paiements incitatifs du locateur pour des améliorations locatives. London a remis la TPS sur les paiements et a réclamé des CTI à l'égard des améliorations. Étant donné que les mots « activités commerciales » excluent la réalisation de fournitures exonérées, le ministre a soutenu que les CTI n'étaient pas ouverts parce que London assurait des [TRADUCTION] « services financiers » exonérés et que les améliorations locatives ont été apportées pour promouvoir les « services financiers ». Même si le but ultime d'acquérir des améliorations était d'améliorer les activités de London, la Cour a disjoint les améliorations des services financiers tout en concluant que les améliorations avaient été acquises pour effectuer une fourniture taxable des améliorations pour les propriétaires.
- 24 Les exceptions au barème tarifaire impliquent que les FRA et les relations avec les diplômés ne s'appliquent pas aux cours crédités ou aux études supérieures. Un élément a également été imputé pour les non-résidents de l'extérieur du pays.
- 25 À compter du 1^{er} septembre 2011, un élément distinct lié aux ressources d'apprentissage a été instauré.
- 26 La Cour a conclu que les [TRADUCTION] « "voitures destinées à la ferraille" avaient été acquises par l'appelante, non pas pour fournir de la ferraille à des tiers, mais pour fournir des produits exportables distincts [...] ».
- 27 Les observations relatives à la jurisprudence *Budget Steel* valent également pour la jurisprudence *Galcom International Inc. c. Canada*, [2001] GSTC 50, [2001] ACI n° 215 (QL) [*Galcom*]. Galcom était un organisme de bienfaisance qui avait acheté des composants radio afin de les assembler dans des radios destinées à l'exportation. Il a demandé le remboursement de 100 % de la TPS qu'il a payée pour l'achat de composants radio en vertu de l'alinéa 260(1) de la Loi. En retenant la thèse du ministre, la Cour de l'impôt a conclu qu'une fourniture initiale qui a été consommée et convertie est une fourniture différente, ce qui ne conforte pas Athabasca dans sa position. Les biens achetés par l'organisme de bienfaisance (composants radio) n'étaient pas les mêmes que ceux qui étaient exportés par l'organisme de bienfaisance (radios assemblées). Il a fait remarquer que [TRADUCTION] « il ressort manifestement [d]es éléments de preuve qu'il y a eu consommation de la fourniture initiale, c'est-à-dire des composants, parce qu'il y a eu conversion d'une forme de cette fourniture, non fonctionnelle (des parties séparées), à une autre propriété (une radio entièrement fonctionnelle) [...] », tout en concluant que [TRADUCTION] « dans le sens ordinaire du mot propriété, il ne saurait être dit que la fourniture de biens à l'égard de laquelle l'appelant a payé de l'impôt était la même propriété que celle qu'il a exportée ».
- 28 Le paragraphe 80 se lit comme suit : [TRADUCTION] « dans le cas d'une fourniture unique de composite comportant au moins deux éléments non accessoires, il peut être approprié de constater que le caractère de la fourniture unique diffère du caractère d'un élément dominant de la fourniture unique ».

- 29 Chambre des communes, *Déclaration de l'honorable Paul Martin, ministre des Finances à la Chambre des communes, annonçant des accords détaillés sur l'harmonisation de la taxe de vente avec la Nouvelle-Écosse, le Nouveau-Brunswick et Terre-Neuve-et-Labrador* (23 octobre 1996).
- 30 L'intimée avait soutenu que l'intention du législateur était que le remboursement de 83 p. 100 accordé aux exploitants d'établissement en vertu de l'article 259 ne fût possible u'à un groupe restreint d'entités qui fournissent les mêmes services traditionnellement fournis par les hôpitaux. Les documents de budget allaient dans le sens de cette thèse.

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 252

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2014-1301(GST)G

INTITULÉ : ATHABASCA UNIVERSITY et SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 15 décembre 2015

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge K. Lyons

DATE DU JUGEMENT : Le 4 novembre 2016

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante	M ^e Justin Kutyan et M ^e Thang Trieu
Avocats de l'intimée	M ^e Ronald MacPhee et M ^e Jack Warren

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Justin Kutyan et M^e Thang Trieu

Cabinet : KPMG cabinet juridique s.r.l./S.E.N.C.R.L.
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada