

Dossier : 2010-314(GST)G

ENTRE :

PDM ROYALTIES LIMITED PARTNERSHIP,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 7 et 8 juin 2012, à Halifax (Nouvelle-Écosse).

Devant : L'honorable juge Valerie Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Raymond G. Adlington
Avocat de l'intimée : M^e Marcel Prevost

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre des cotisations établies au titre de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont les avis sont datés du 9 février 2006, du 14 février 2006 et du 24 octobre 2006, respectivement, pour les périodes allant du 1^{er} juin 2004 au 30 novembre 2004, du 1^{er} juillet 2004 au 31 juillet 2004 et du 1^{er} janvier 2005 au 31 mars 2006, est accueilli, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte des motifs du jugement ci-joints.

Les parties disposent de soixante jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations écrites au sujet des dépens.

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 29^e jour d'août 2013.

« V.A. Miller »

La juge V. A. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 4^e jour de décembre 2013.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2013 CCI 270
Date : 20130829
Dossier : 2010-314(GST)G

ENTRE :

PDM ROYALTIES LIMITED PARTNERSHIP,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge V. A. Miller

[1] Le présent appel porte sur des cotisations établies au titre de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA ») pour les périodes allant du 1^{er} juin 2004 au 30 novembre 2004, du 1^{er} juillet 2004 au 31 juillet 2004 et du 1^{er} janvier 2005 au 31 mars 2006, dans lesquelles les crédits de taxe sur les intrants (les « CTI ») de 65 719,88 \$, de 98 219,15 \$ et de 107 621,44 \$, respectivement, demandés par l'appelante ont été refusés. La majorité des CTI concernaient des dépenses supportées relativement à la mise en place et à la vente de parts d'un fonds de revenu.

[2] À l'audience, William R. Lane, directeur financier, vice-président directeur et secrétaire de Pizza Delight Corporation Ltd., a témoigné pour le compte de l'appelante et Anne Duggan, une agente des appels de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), a témoigné pour le compte de l'intimée.

[3] L'appelante, PDM Royalties Limited Partnership, fait partie d'une structure complexe qui a été mise en place relativement au fonds de revenu. Voici une description des diverses parties et de la structure.

[4] La société Pizza Delight Corporation Ltd. a commencé ses activités en 1968 et a été maintenue sous le régime des lois de la province de la Nouvelle-Écosse. En 2004, elle exploitait 218 restaurants sous deux marques nominatives principales : « Pizza Delight » et « Mikes ». La société Pizza Delight Corporation Ltd. et ses filiales (la « société ») étaient propriétaires des marques de commerce, des noms commerciaux, des systèmes et procédures d'exploitation, des droits de propriété intellectuelle et droits exclusifs ainsi que des fonds commerciaux connexes relativement aux restaurants et à ses franchises (les « droits de PDM »).

[5] L'appelante a été constituée sous le régime des lois de la province du Nouveau-Brunswick et ses commandités sont PDM Restaurants GP Incorporated (« PDM GP ») et la société. Le commanditaire de l'appelante est PDM Holdings Trust (la « fiducie »), une fiducie à but restreint créée sous le régime des lois de la province de l'Ontario.

[6] PDM Royalties Income Fund (le « fonds ») est une fiducie non constituée en société à but restreint et à capital variable créée sous le régime des lois de la province de l'Ontario. Le fonds a été créé pour acquérir, indirectement au moyen de l'appelante, les droits de PDM. Selon son prospectus du 28 mai 2004, le fonds a fait un premier appel public à l'épargne (le « PAPE de 2004 ») de 5 067 692 parts à raison de 10 \$ la part. L'offre a pris fin vers le 8 juin 2004.

[7] Avant la fin du PAPE de 2004, la société a emprunté 30 000 000 \$ (le « prêt de PDC ») auprès d'une banque à titre de prêt d'un jour. Le fonds a utilisé le produit provenant du PAPE de 2004 (i) pour acquérir le prêt de PDC de la banque, (ii) pour souscrire des actions de PDM GP, des parts de la fiducie et des billets de série 1 de la fiducie. La fiducie a utilisé le produit provenant de l'émission des parts de la fiducie et des billets de série 1 de la fiducie pour souscrire des parts de commanditaire de l'appelante. L'appelante a utilisé le produit provenant de l'émission des parts de commanditaire pour payer la partie du prix d'achat des droits de PDM qui devait être payée en espèces, sa part des commissions de placement, et les dépenses du PAPE de 2004.

[8] Vers le 31 août 2005, l'appelante a acquis la propriété des marques de commerce, des noms commerciaux, de la propriété intellectuelle et de la surveillance associés à la chaîne de restaurants appelée « Scores ». Ces biens ont été inclus dans

les droits de PDM et leur acquisition a été financée par un placement privé de parts du fonds. Le produit de ce placement privé de 2005 était d'environ 22 100 000 \$, et M. Lane a témoigné qu'au moins 20 000 000 \$ ont été versés à l'appelante, à même ce produit, pour financer l'acquisition de Scores.

[9] Le processus de financement pour le placement privé de 2005 était semblable à celui utilisé pour le PAPE de 2004. Le fonds a utilisé les sommes reçues des acheteurs de parts pour acheter des parts de la fiducie, qui a par la suite versé le produit de cette vente à l'appelante en contrepartie de parts de commanditaire de l'appelante.

[10] L'activité de l'appelante consiste en l'acquisition, la détention et l'exploitation des droits de PDM.

[11] Le 28 mai 2004, le fonds, la fiducie, l'appelante et PDM GP ont conclu une entente de financement aux termes de laquelle les parties ont convenu que toutes les dépenses de financement liées au PAPE de 2004, sauf les commissions de placement de trois millions de dollars, ont été [TRADUCTION] « payées par l'appelante ou pour son compte ». L'entente de financement prévoyait en outre que, si le fonds payait des dépenses de financement, l'appelante rembourserait ces dépenses au fonds. Les dépenses de financement ont été définies comme étant certains frais et autres dépenses qui ont été payés relativement aux opérations de financement.

[12] Monsieur Lane a témoigné que toutes les dépenses du fonds ont été payées par l'appelante, y compris celles concernant le placement privé qui a servi à financer l'acquisition de Scores.

[13] Le 28 mai 2004, l'appelante a conclu des contrats d'administration distincts avec le fonds et avec la fiducie, aux termes desquels l'appelante, en tant qu'administratrice et de mandataire, acceptait de se charger de l'administration et de la gestion de toutes les activités générales et administratives du fonds et de la fiducie. L'appelante devait payer [TRADUCTION] « la rémunération et les dépenses » des fiduciaires du fonds et de la fiducie. En tant qu'administratrice, l'appelante avait le droit de percevoir de la fiducie et du fonds des frais annuels ne dépassant pas 25 000 \$ dans chaque cas. Selon M. Lane, l'appelante n'a jamais perçu ses frais annuels, mais elle a respecté toutes les autres clauses des contrats d'administration.

[14] Monsieur Lane a témoigné que ni le fonds ni la fiducie n'ont jamais exercé d'activité et qu'ils n'avaient aucun employé. Il a déclaré que l'appelante n'aurait eu à consacrer que peu de temps chaque mois pour administrer la fiducie. Toutefois, en tant que société ouverte, le fonds devait se conformer à de nombreuses exigences et l'appelante aurait eu à consacrer beaucoup de temps à l'administration du fonds.

[15] En l'espèce, trois catégories de CTI sont en cause. La majorité des CTI en cause sont ceux concernant les dépenses pour des services relatifs au PAPE de 2004 et au placement privé des parts du fonds de 2005. Des CTI ont été refusés pour des dépenses telles que les frais juridiques et les frais comptables, les droits d'introduction en bourse et les droits de dépôt, la rémunération des fiduciaires du fonds et le remboursement de leurs dépenses ainsi que les frais d'impression et d'édition. D'autres CTI ont été refusés; ils concernaient la taxe sur les produits et services (la « TPS ») payée par l'appelante pour des services qu'elle avait reçus. Certaines factures pour ces services faisaient état de services qui avaient été fournis à d'autres entités, et l'appelante n'a pas précisé les dépenses la concernant. Finalement, certains CTI ont été refusés parce que les factures ne répondaient pas aux exigences en matière de documents énoncées au paragraphe 169(4) de la LTA.

[16] Les questions en litige sont les suivantes :

(1) L'appelante a-t-elle le droit de demander des CTI en application de l'article 169 de la LTA relativement à la TPS qu'elle a payée conformément aux termes de l'entente de financement?

(2) Si la réponse à la première question est négative, l'appelante a-t-elle fourni des documents permettant de déterminer les dépenses qui s'appliquent directement à ses activités commerciales?

(1) L'appelante a-t-elle le droit de demander des CTI en application de l'article 169 de la LTA pour des dépenses qu'elle a payées conformément à l'entente de financement?

[17] La règle générale pour déterminer si une personne a droit à des CTI est énoncée à l'article 169 de la LTA, qui est en partie libellé de la manière suivante :

169(1) Règle générale — Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne [...] relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert [...] correspond au résultat du calcul suivant si [...]

la taxe relative à la fourniture [...] devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe relative à la fourniture [...] qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable;

B :

[...]

c) [...] le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis [...] le bien ou le service [...] pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

[18] Les trois conditions que l'appelante doit remplir pour qu'elle ait le droit de demander la TPS qu'elle a payée conformément à l'entente de financement sont les suivantes :

- (i) l'appelante doit avoir acquis les services;
- (ii) la TPS doit être devenue payable par l'appelante ou doit avoir été payée par elle à l'égard des services;
- (iii) l'appelante doit avoir acquis les services pour consommation ou utilisation dans le cadre de ses activités commerciales.

(*General Motors du Canada Limitée c. La Reine*, 2008 CCI 117, au paragraphe 30, confirmé par 2009 CAF 114)

(i) et (ii) L'appelante doit avoir acquis les services et la TPS doit être devenue payable par l'appelante ou avoir été payée par elle à l'égard des services

[19] Dans la décision *General Motors*, précité, la juge Campbell a conclu que le sens attribué au terme « acquiert » au paragraphe 169(1) de la LTA exige que l'on détermine la personne qui était l'acquéreur du service. La juge Campbell a estimé que la modification de 1997, qui avait remplacé l'expression « qui lui est fourni »

par le terme « acquiert », n'a pas changé la question centrale à l'égard de savoir qui est tenu de payer la TPS.

[20] Le paragraphe 123(1) de la LTA définit le terme « acquéreur » de la manière suivante :

« acquéreur »

a) Personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture;

b) personne qui est tenue, autrement qu'aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture;

[...]

Par ailleurs, la mention d'une personne au profit de laquelle une fourniture est effectuée vaut mention de l'acquéreur de la fourniture.

[21] L'acquéreur est la personne qui est contractuellement tenue de payer la contrepartie aux termes des conventions conclues avec les fournisseurs : *Y.S.I.'s Yacht Sales International Ltd. c. La Reine*, 2007 CCI 306.

[22] Dans la décision *Immeubles Sansfaçon Inc. c. La Reine*, 2000 CanLII 350, le juge Tardif a examiné la portée de l'alinéa b) de la définition. Il a formulé les observations suivantes au paragraphe 32 :

32 Si on fait référence à la version anglaise de la définition d'« acquéreur », l'alinéa b) ne peut trouver application que dans le cas où il n'existe pas de convention portant sur une fourniture. Par ailleurs, la version française n'exclut pas que l'alinéa b) puisse s'appliquer malgré l'existence d'une convention portant sur une fourniture. Quelle interprétation doit-on privilégier? Pour mieux comprendre et apprécier la portée de l'alinéa b), il y a lieu de se référer aux notes explicatives du ministère des Finances au sujet du Projet de Loi C-112, modifiant la définition d'« acquéreur » en 1993, de manière à mieux comprendre l'intention du législateur quant à l'interprétation adéquate de la notion d'« acquéreur » :

Des questions ont été soulevées dans le cas d'une personne qui paie une contrepartie pour une fourniture commandée par une autre personne en vertu d'une convention. Il arrive souvent qu'un mandataire paie une contrepartie au nom de l'acheteur qui est tenu de la payer. Lorsqu'un mandataire effectue un paiement au nom de l'acheteur, ce dernier est réputé avoir payé la contrepartie et est donc le seul « acquéreur » de la fourniture. Cependant, pour éviter

toute ambiguïté à cet égard, la définition de « acquéreur » est modifiée et chaque cas est énoncé dans un alinéa distinct de manière à préciser qu'un cas seulement, et aucun autre, est applicable à une situation particulière.

[23] L'appelante a soutenu qu'elle était l'acquéreur de tous les services figurant aux factures parce qu'elle était tenue, aux termes de l'entente de financement, de payer toutes les dépenses concernant le PAPE de 2004 et le placement privé de 2005. L'avocat de l'appelante a déclaré que celle-ci avait l'obligation juridique de payer les frais supportés par le fonds et que, en fin de compte, l'appelante était tenue de payer tous les frais mentionnés aux factures. L'avocat de l'appelante s'est fondé sur la décision *Bokrika Inc. c. La Reine*, 2006 CCI 301, pour présenter ses observations.

[24] Dans la décision *Bokrika Inc.*, la contribuable n'avait pas réussi à exécuter de manière satisfaisante son contrat qui portait sur l'aménagement d'un lotissement pour une ville. La ville a retiré des fonds au moyen d'une lettre de crédit fournie par la contribuable pour payer d'autres entrepreneurs afin que ceux-ci puissent effectuer des travaux correctifs ou exécuter des travaux qui n'avaient pas été faits. Ces entrepreneurs, tierces parties, ont directement conclu des conventions avec la ville. La Cour a conclu que la contribuable avait droit à des CTI sur la totalité du montant retiré par la ville, étant donné qu'elle était, en fin de compte, tenue de payer la contrepartie des fournitures taxables.

[25] Je tiens à souligner que dans la décision *Bokrika*, la Cour s'est fondée sur la décision *Bondfield Construction Co. (1983) Ltd. c. La Reine*, 2005 CCI 78, à l'appui de la thèse selon laquelle l'acquéreur est la personne qui a réellement payé la TPS relative à la fourniture. Toutefois, dans la décision *General Motors*, précité, la juge Campbell a clarifié l'observation qu'elle avait faite dans la décision *Bondfield*. Au paragraphe 55 de la décision *General Motors*, la juge Campbell s'est exprimée ainsi :

[...] le fait que, dans la décision *Bondfield*, j'ai fait référence à la personne « de manière ultime responsable » ne devrait pas être considéré comme voulant dire que la définition de l'acquéreur exige que l'on établisse qui est la personne qui reçoit finalement la fourniture, mais plutôt que l'on établisse qui est la personne qui est de manière ultime responsable, aux termes des conventions, du paiement de la contrepartie.

[26] L'avocat de l'intimée a soutenu que, lorsque la définition du terme « acquéreur » fait référence à une convention, il s'agit de la convention portant sur

des services ou des fournitures. L'acquéreur est la personne qui est tenue de payer la contrepartie du service aux termes de la convention de services. Le terme « convention » ne renvoie pas à une convention conclue entre des parties liées telle que l'entente de financement. Je souscris à cet argument.

[27] L'appelante s'est également fondée sur la décision *163410 Canada Inc. c. La Reine*, 1998 CanLII 285, de notre Cour, pour soutenir que c'est la personne qui est en fin de compte tenue de payer qui est l'acquéreur. À mon avis, il y a lieu d'établir une distinction entre les faits de l'espèce et ceux de la décision *163410 Canada Inc.* Dans la décision *163410 Canada Inc.*, la contribuable était le promoteur immobilier d'une résidence pour personnes âgées. La plupart du financement provenait d'un prêteur qui finançait le projet, et le reste devait être fourni par la contribuable. L'entrepreneur général n'a pas réussi à terminer le projet; l'entrepreneur général et les sous-traitants ont enregistré des privilèges de construction. Une convention visant à sauver le projet a été conclue entre le prêteur, la contribuable et d'autres personnes, afin que les fonds restants puissent être avancés pour terminer le projet. En vertu de la convention, le prêteur a payé les frais juridiques du projet qui étaient dus, agissant à titre de fiduciaire de la contribuable pour avancer les fonds. La Cour a conclu que la contribuable était l'« acquéreur » des services juridiques, compte tenu du fait qu'il était évident que la contribuable était tenue aux termes de la convention concernant les services juridiques de payer ces fournitures, bien que le prêteur qui finançait le projet ait été mandaté pour les acquitter avec les fonds de la contribuable. En l'espèce, l'appelante se fonde sur l'entente de financement conclue entre elle et le fonds à l'appui de sa thèse selon laquelle elle est l'acquéreur. L'entente de financement n'était pas une convention de fourniture de services.

[28] Après l'audience, j'ai demandé aux parties de préciser si le droit du mandat était applicable à l'espèce, à la lumière des clauses 2.3, 2.6 et 3.1 du contrat d'administration conclu entre l'appelante et le fonds. Ces clauses sont en partie libellées de la manière suivante :

[TRADUCTION]

2.3 Pouvoirs de l'administrateur

[...] l'administrateur a pleins pouvoirs de signer et de délivrer les contrats, baux, licences et autres documents et ententes, de présenter des demandes et d'effectuer des dépôts auprès des autorités gouvernementales et réglementaires, et de prendre toutes les autres mesures qu'il estime appropriées relativement au fonds, au nom et pour le compte du fonds, et nul ne devra déterminer le pouvoir de

l'administrateur de prendre un engagement ou une décision au nom du fonds. Cependant, l'administrateur ne peut s'engager à l'égard d'une opération qui requiert l'approbation des détenteurs de parts en vertu de la déclaration de fiducie, ou prendre une mesure qui doit être prise par les fiduciaires en vertu de la déclaration de fiducie, ou prendre une mesure qui requiert l'approbation des fiduciaires, s'il n'a pas obtenu une telle approbation.

[...]

2.6 Signature de documents

[...]

Tous les efforts raisonnables doivent être déployés pour faire en sorte que tout contrat conclu par l'administrateur pour le compte du fonds (sauf indication écrite contraire expresse de l'administrateur relativement à sa responsabilité personnelle) comporte une disposition prévoyant essentiellement ce qui suit :

« Les parties aux présentes reconnaissent que [l'administrateur] conclut la présente entente pour le seul compte de PDM Royalties Income Fund (le « fonds ») et que les obligations du fonds aux termes des présentes ne lient pas personnellement les fiduciaires du fonds, [l'administrateur], les détenteurs inscrits ou les bénéficiaires des parts de fiducie du fonds ou tout bénéficiaire d'un régime à l'égard duquel un détenteur de parts de la fiducie agit en tant que fiduciaire ou détenteur, et qu'il n'y a pas de recours à l'encontre d'une des parties susmentionnées, ou à l'encontre de leurs biens, pour les dettes, obligations ou responsabilités du fonds découlant de la présente convention ou des questions auxquelles elle se rapporte; les recours ne viseront que les biens de la fiducie au sens de la définition de cette expression dans la déclaration de fiducie établie le 12^e jour d'avril 2004, dans sa version modifiée, reformulée ou complétée, selon le cas. »

La disposition susmentionnée doit être détenue en fiducie et appliquée par l'administrateur dans l'intérêt des détenteurs de parts et des bénéficiaires. L'omission d'une telle disposition dans une entente écrite n'a pas pour effet d'engager la responsabilité personnelle des fiduciaires, de l'administrateur, de tout détenteur de parts ou de tout bénéficiaire.

3.1 Paiement des dépenses

À titre de mandataire du fonds, l'administrateur doit payer aux tierces parties toutes les dépenses qu'il engage dans l'administration des activités du fonds et dans l'exercice des fonctions qui lui incombent en vertu des présentes (y compris les coûts et dépenses supportés relativement à la convocation et à la tenue de réunions des détenteurs de parts, à l'établissement de rapports à leur intention et aux distributions qui leur sont faites). L'administrateur doit notamment verser aux

fiduciaires leur rémunération et payer leurs dépenses conformément à l'article 8.9 de la déclaration de fiducie. [Non souligné dans l'original.]

[...]

[29] En réponse à ma demande, l'avocat de l'appelante a soutenu que le contrat est un contrat d'administration et que son rôle principal est de faire en sorte que l'appelante soit administratrice du fonds et non pas mandataire du fonds. Il a écrit que la conduite des parties a attesté l'existence d'une entente non écrite entre elles qui l'emportait sur l'accord écrit. L'entente non écrite consistait dans le fait que l'appelante supporterait ses dépenses. À mon avis, l'argument de l'appelante n'est pas convaincant. Le fonds et l'appelante ont signé le contrat d'administration, l'appelante l'a présenté à titre de pièce à l'audience, et il n'y avait pas de preuve qu'il n'était plus valide ou exécutoire entre les parties. En outre, la clause 6.2 du contrat d'administration est ainsi libellée : [TRADUCTION] « Les modalités du présent contrat ne peuvent pas être modifiées par une entente verbale, une déclaration ou tout autre moyen, à l'exception d'un écrit signé par les représentants dûment autorisés des parties aux présentes ou de leurs successeurs ou cessionnaires. »

[30] J'ai conclu que l'appelante était non seulement l'administratrice du fonds, mais aussi la mandataire du fonds, et que le droit du mandat s'applique en l'espèce. Selon le droit du mandat, le fonds, et non l'appelante, était tenu d'effectuer des paiements à l'égard des contrats conclus par l'appelante pour le compte du fonds. Voir *R. c. Robinson*, 1998 CanLII 7596 (C.A.F.), au paragraphe 13, où le juge Robertson a fait l'observation suivante :

[...] Il est axiomatique que si le mandataire conclut un contrat avec un tiers pour le compte et avec l'autorisation d'un mandant connu, celui-ci peut poursuivre le tiers et être poursuivi par lui au sujet de ce contrat. Autrement dit, un lien contractuel direct est créé entre le mandant et le tiers par les actes du mandataire, lequel n'en devient pas une partie à ce lien. Tels sont l'objet et le sens même des règles de droit régissant le mandat; v. G. H. L. Fridman, *Law of Agency*, 7d, 1996, page 216.

[31] J'estime que, lorsque l'appelante a payé des services ou a conclu des contrats pour des services fournis au fonds, elle l'a fait à titre de mandataire du fonds et elle a déclaré qu'elle agissait en tant que mandataire du fonds. La clause 2.6 du contrat d'administration exigeait que l'appelante précise qu'elle concluait des contrats [TRADUCTION] « pour le seul compte » du fonds. Les actes de l'appelante ont créé des relations contractuelles directes entre le fonds et les fournisseurs de

services dont les factures sont en cause. C'était le fonds, à titre de mandant, qui était contractuellement tenu de payer aux termes des conventions conclues avec les fournisseurs et c'est le fonds qui était l'acquéreur des services fournis et qui avait acquis les services.

[32] Certains services fournis au fonds étaient des services juridiques et comptables, des services d'assurance, l'inscription à la bourse TSX, l'évaluation de marques de commerce et d'autres droits de propriété intellectuelle, l'impression et l'édition. Compte tenu de la preuve dont je suis saisie, rien n'indique si l'entente de financement visait une nouvelle fourniture par le fonds de ces services à l'appelante. Toutefois, toute nouvelle fourniture de ces services était impossible, parce que les services étaient consommés par le fonds, l'acquéreur initial des services. À mon avis, l'appelante n'a pas acquis les services qui ont été fournis au fonds, même si elle a payé ces services. Elle a payé ces services à titre de mandataire du fonds.

[33] La source du paiement de ces dépenses n'est pas pertinente, parce que c'est la personne qui est tenue par contrat de payer qui satisfait aux conditions énoncées au paragraphe 169(1) de la LTA : *General Motors*, précité, au paragraphe 57.

[34] Bien que les conclusions que j'ai tirées soient suffisantes pour décider que l'appelante n'a pas le droit de demander les CTI pour les dépenses qu'elle a payées conformément à l'entente de financement, j'estime également que l'appelante n'a pas utilisé les services dans le cadre de ses activités commerciales. J'examinerai cette troisième condition énoncée au paragraphe 169(1) de la LTA parce que le ministre s'est fondé sur cette disposition pour refuser la demande de CTI et que les deux parties l'ont soulevée dans leurs actes de procédure et lors des plaidoiries présentées oralement.

Question préliminaire

[35] Au stade de la vérification et de l'opposition concernant cette affaire, le ministre a conclu que la plupart des dépenses en question n'étaient pas liées aux activités commerciales de l'appelante, mais avaient trait à des services financiers exonérés du fonds (à savoir, le PAPE de 2004 et le placement privé de 2005). Les cotisations ont été établies sur cette base et M^{me} Duggan a témoigné qu'elle les avait ratifiées en conséquence.

[36] Dans la réponse, l'intimée a affirmé que les dépenses en question concernaient le PAPE de 2004 et le placement privé de 2005 du fonds et que ces

dépenses avaient trait à des produits et services qui n'ont pas été acquis ou utilisés par l'appelante dans le cadre de ses activités commerciales. L'intimée n'a pas affirmé que les activités du fonds étaient des services financiers exonérés. L'avocat de l'appelante a avancé que je ne devrais pas examiner [TRADUCTION] « cet argument de fourniture exonérée ». Il a affirmé qu'il ne savait pas que cet argument serait soulevé à la Cour et que l'appelante n'avait eu aucune occasion de présenter des éléments de preuve à cet égard.

[37] L'appelante avait été avisée que le ministre avait supposé que les activités du fonds étaient des services financiers exonérés. L'hypothèse figurait dans les rapports de vérification, dans l'avis d'opposition de l'appelante et dans les avis de ratification. Tous ces documents faisaient partie des pièces produites par l'appelante. Bien qu'on n'ait pas affirmé dans la réponse que le fonds participait à des services financiers exonérés, on a affirmé que les dépenses en question concernaient le PAPE de 2004 et le placement privé de 2005 du fonds. Je peux conclure, à partir des éléments de preuve présentés à l'audience, que les activités du fonds étaient des services financiers exonérés.

[38] En l'espèce, il existe des éléments de preuve suffisants pour me permettre de conclure, selon la prépondérance des probabilités, que la plupart des activités du fonds concernaient des services financiers exonérés. M^{me} Duggan et M. Lane ont tous les deux témoigné que le fonds ne participait à aucune activité commerciale. Le passage introductif du prospectus pour le PAPE du fonds décrivait le fonds comme étant une fiducie non constituée en société à but restreint et à capital variable. Il y était mentionné que le fonds visait à devenir une fiducie de fonds commun de placement, et certaines de ses activités, telles qu'elles figurent dans le prospectus, étaient : les placements dans des titres, la détention d'espèces et de titres d'emprunt à court terme émis par un gouvernement, le règlement des sommes que le fonds doit payer relativement au rachat de parts, le versement des distributions aux porteurs de parts, l'émission de parts en contrepartie d'espèces, l'émission de titres d'emprunt, l'achat de titres, et ainsi de suite. L'appelante elle-même a produit des éléments de preuve me permettant de conclure que les activités du fonds étaient des services financiers exonérés.

(iii) [...] dans le cadre de ses activités commerciales

[39] Le terme « activité commerciale » est défini de la manière suivante :

« 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;

[...]

[40] Étant donné que le fonds n'exerçait pas et ne pouvait pas exercer d'activité commerciale, il ne peut pas répondre à la dernière exigence énoncée au paragraphe 169(1) de la LTA. Par conséquent, il n'a pas le droit de demander des CTI.

[41] Toutefois, l'appelante a soutenu qu'elle était l'acquéreur pour l'application de la LTA, parce qu'elle avait payé les services rendus au fonds. L'avocat de l'appelante s'est fondé sur la décision *BJ Services Co. Canada c. La Reine*, 2002 CanLII 47019, pour soutenir qu'une société peut avoir le droit de demander des CTI relativement à des intrants qui ne sont pas reliés à ses activités quotidiennes. Toutefois, il y a lieu d'établir une distinction entre l'espèce et la décision *BJ Services Co.* Dans cette dernière, il n'était pas question de dépenses payées pour le compte d'une autre entité ni de dépenses relatives à des services financiers exonérés.

[42] Même si l'appelante était l'acquéreur, comme l'a fait valoir l'avocat, on ne peut pas dire que les dépenses ont été faites dans le cadre de ses activités commerciales. Les dépenses ont été supportées pour que l'appelante puisse recevoir de l'argent de la fiducie en contrepartie de parts de l'appelante. L'émission de ces parts constituait aussi la réalisation d'une fourniture exonérée.

[43] Certaines dépenses dont il est question en l'espèce avaient trait à l'établissement des états financiers du fonds, les demandes d'introduction en bourse, les dépôts SEDAR, la préparation et la traduction en français du prospectus relatif au fonds, la production et la mise en page du rapport annuel de 2004 du fonds, et ainsi de suite. Les services acquis au moyen de ces dépenses n'ont pas été

utilisés par l'appelante dans le cadre de ses activités commerciales. Ils ont été utilisés par le fonds. Je souscris à l'observation du juge Angers selon laquelle la définition d'activité commerciale ne peut aller aussi loin que d'inclure le paiement d'honoraires pour des services nécessaires au maintien d'entités juridiques distinctes et de permettre de réclamer des CTI à l'égard de ces honoraires : *Scierie St-Elzéar Inc. c. La Reine*, 2005 CCI 738.

[44] L'avocat de l'appelante a demandé avec insistance que je suive la décision *A & W Trade Marks Inc. c. La Reine*, 2005 CCI 493, étant donné que les faits en l'espèce sont semblables à ceux de la décision *A & W*. Il a présenté, à l'appui de son argument, deux des pièces qui avaient été utilisées à l'audience d'*A & W*, à savoir le prospectus relatif à *A & W Revenue Royalties Income Fund* et le contrat d'administration conclu entre *A & W Revenue Royalties Income Fund* et *A & W Trade Marks Inc.* (l'« administrateur »).

[45] Monsieur Lane a déclaré que le fonds de revenu *A & W* est l'un des premiers fonds de revenu composés d'un groupement de restaurants qui a été créé et que *PDM Royalties Income Fund* a été constitué sur ce modèle.

[46] À mon avis, il y a lieu de faire une distinction entre la décision *A & W* et la présente espèce. Dans la décision *A & W*, il a été conclu que la contribuable avait acquis les produits et services. Compte tenu du contrat d'administration conclu entre l'appelante et le fonds, j'ai conclu que le fonds avait acquis les produits et services. Le contrat d'administration en l'espèce et celui en question dans la décision *A & W* sont semblables, mais ne sont pas identiques. Dans la décision *A & W*, il n'est pas mentionné que l'administrateur est le mandataire du fonds, il n'y a pas de clause comparable à la clause 2.6 du contrat en cause et, dans la décision *A & W*, l'administrateur n'avait pas le droit de percevoir des frais pour les services qu'il rendait au fonds. Aussi, il ne ressort pas clairement de la décision s'il a été soutenu que les dépenses en question étaient liées à la fourniture, par le fonds de revenu, de fournitures exonérées. Dans la décision *A & W*, la Cour a conclu que la contribuable « a acquis les produits et services pour pouvoir emprunter de l'argent et ainsi mener ses activités commerciales ». En l'espèce, l'appelante a émis des parts en contrepartie d'un financement. Il semble que, dans la décision *A & W*, la Cour ait examiné d'autres arguments que ceux présentés en l'espèce.

[47] En conclusion, l'appelante n'a pas le droit de demander des CTI pour des dépenses concernant le fonds, dépenses qu'elle a payées conformément à l'entente de financement.

(2) L'appelante a-t-elle fourni des documents permettant de déterminer les dépenses qui s'appliquent directement à ses activités commerciales?

[48] L'appelante doit satisfaire aux exigences en matière de documents énoncées au paragraphe 169(4) de la LTA et à l'article 3 du *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants (TPS/TVH)* (le « Règlement ») avant de pouvoir demander des CTI. L'article 3 du Règlement est ainsi libellé :

3. Renseignements — Les renseignements visés à l'alinéa 169(4)a) de la Loi, sont les suivants :

a) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de moins de 30 \$:

(i) le nom ou le nom commercial du fournisseur ou de l'intermédiaire,

(ii) si une facture a été remise pour la ou les fournitures, la date de cette facture,

(iii) si aucune facture n'a été remise pour la ou les fournitures, la date à laquelle il y a un montant de taxe payée ou payable sur celles-ci,

(iv) le montant total payé ou payable pour la ou les fournitures;

b) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de 30 \$ ou plus et de moins de 150 \$:

(i) le nom ou le nom commercial du fournisseur ou de l'intermédiaire et le numéro d'inscription attribué, conformément au paragraphe 241(1) de la Loi, au fournisseur ou à l'intermédiaire, selon le cas,

(ii) les renseignements visés aux sous-alinéas a)(ii) à (iv),

(iii) dans le cas où la taxe payée ou payable n'est pas comprise dans le montant payé ou payable pour la ou les fournitures :

(A) ou bien, la taxe payée ou payable pour toutes les fournitures ou pour chacune d'elles,

(B) ou bien, si une taxe de vente provinciale est payable pour chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée, mais ne l'est pas pour une fourniture exonérée ou une fourniture détaxée :

(I) soit le total de la taxe payée ou payable selon la section II de la partie IX de la Loi et de la taxe de vente provinciale payée ou payable pour chaque fourniture taxable, ainsi qu'une déclaration portant que le total pour chaque fourniture taxable comprend la taxe payée ou payable selon cette section,

(II) soit le total de la taxe payée ou payable selon la section II de la partie IX de la Loi et de la taxe de vente provinciale payée ou payable pour toutes les fournitures taxables, ainsi qu'une déclaration portant que ce total comprend la taxe payée ou payable selon cette section,

(iv) dans le cas où la taxe payée ou payable est comprise dans le montant payé ou payable pour la ou les fournitures et que l'une ou plusieurs de celles-ci sont des fournitures taxables qui ne sont pas des fournitures détaxées :

(A) une déclaration portant que la taxe est comprise dans le montant payé ou payable pour chaque fourniture taxable,

(B) le total (appelé « taux de taxe total » au présent alinéa) des taux auxquels la taxe a été payée ou était payable relativement à chacune des fournitures taxables qui n'est pas une fourniture détaxée,

(C) le montant payé ou payable pour chacune de ces fournitures ou le montant total payé ou payable pour l'ensemble de ces fournitures auxquelles s'applique le même taux de taxe total,

(v) dans le cas où deux fournitures ou plus appartiennent à différentes catégories, une mention de la catégorie de

chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée;

c) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de 150 \$ ou plus :

(i) les renseignements visés aux alinéas a) et b),

(ii) soit le nom de l'acquéreur ou son nom commercial, soit le nom de son mandataire ou de son représentant autorisé,

(iii) les modalités de paiement,

(iv) une description suffisante pour identifier chaque fourniture.

[49] Le Règlement est obligatoire : *Key Property Management Corp. c. La Reine*, 2004 CCI 210; *Davis c. La Reine*, 2004 CCI 662; décisions citées et approuvées dans *Systematix Technology Consultants Inc. c. La Reine*, 2007 CAF 226.

[50] Bon nombre des factures en question n'ont pas été établies au nom de l'appelante. Elles ont été établies au nom du fonds ou au nom d'une partie inexistante, au nom d'un cabinet d'avocats ou au nom d'une banque, avec le nom d'un membre du groupe PDM figurant à la rubrique « Objet », ou au nom de William Lane, sans que la partie qu'il représentait ne soit mentionnée sur le compte en question. Certaines factures établies au nom de l'appelante concernaient manifestement du travail effectué pour le fonds. Dans un cas, M. Lane a déclaré qu'il avait vraisemblablement donné instruction à une société d'imprimerie de préparer la facture au nom de l'appelante au lieu de l'établir au nom du fonds, même si les services (impression de prospectus provisoires) étaient fournis au fonds. M. Lane a expliqué qu'il avait donné cette instruction parce que l'appelante était tenue de payer la facture aux termes de l'entente de financement et du contrat d'administration.

[51] De nombreuses factures concernaient plusieurs entités différentes et il n'y avait pas de ventilation des frais pour chaque partie. Pour certaines factures, M. Lane a estimé le pourcentage des frais qui se rapportaient aux activités commerciales de l'appelante. Je n'ai pas accepté ses estimations, parce que, selon le Règlement et le paragraphe 169(4) de la LTA, l'appelante est tenue d'avoir des pièces justificatives pour établir le montant de la taxe payée ou payable à l'égard de chaque fourniture (voir la division 3b)(iii)(A) du Règlement). Je n'ai pas le pouvoir

discrétionnaire de déroger aux exigences en matière de documents ou d'estimer la taxe payable. Ce pouvoir discrétionnaire est accordé au ministre au paragraphe 169(5) de la LTA. En conséquence, lorsqu'une facture faisait état de services fournis à la fois à l'appelante et au fonds et que je ne pouvais pas déterminer la partie payable par l'appelante, je n'ai pas accordé le CTI qui s'y rapportait.

[52] J'ai examiné chaque facture figurant dans la pièce A-3 qui a été mentionnée à l'audience, et j'ai conclu que l'appelante n'a pas le droit de demander un CTI pour les factures énumérées ci-après, et ce, pour les raisons suivantes :

- a) Je ne pouvais pas déterminer le service fourni ni le bénéficiaire du service en ce qui concerne la facture figurant à l'onglet 13.
- b) Selon la facture figurant à l'onglet 3, les services ont été fournis au fonds et à d'autres entités, mais pas à l'appelante.
- c) Les factures figurant aux onglets 15, 17, 91, 116 et 143 concernent des services fournis au fonds, à l'appelante et à d'autres entités. Le coût des services n'a pas été réparti entre les diverses parties.
- d) M. Lane a témoigné que les services figurant aux factures suivantes ont été fournis au fonds et payés par l'appelante conformément à l'entente de financement : onglets 11, 18, 22, 25, 28, 37, 38, 39, 41, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 57, 58, 59, 60, 64, 67, 68, 70, 73, 75, 78, 79, 85, 86, 89, 90, 94, 99, 100, 101, 104, 107, 108, 114, 118, 121, 124, 132, 135, 140, 142 et 149.
- e) J'ai conclu, selon les services indiqués aux factures suivantes, que les dépenses ont été effectuées pour le compte du fonds : onglets 4, 19, 20, 21, 26, 27, 29, 31, 56, 65, 66, 74, 96, 98, 106, 126, 128, 129, 139, 141, 144 et 168.
- f) Les factures figurant aux onglets 88, 115 et 116 concernent des services fournis au fonds par ses fiduciaires.

[53] Le vérificateur a accordé une partie des CTI figurant aux factures suivantes. Pour une large part, je souscris à la répartition qu'il a faite, mais j'estime que je ne peux pas accorder un montant supplémentaire à moins qu'il y ait un document à l'appui de ma conclusion. Je tiens également à souligner que le vérificateur a

mentionné dans son rapport des documents qui n'ont pas été présentés en tant que pièces à l'audience.

Onglet 123 — le vérificateur a accordé 25 % du CTI demandé.

Onglet 51 — le vérificateur a accordé 50 % du CTI demandé et, à mon avis, cela était équitable. La facture concernait les déclarations de revenus de quatre entités.

Onglets 61, 62, 71, 72, 80, 81, 82, 83, 92, 93, 102, 103, 117, 145, 147, 150, 151, 152, 164, 166 et 171 — le vérificateur a accordé 50 % des CTI demandés, ce qui était correct. Les factures avaient trait à des frais de déplacement des fiduciaires-administrateurs. Les mêmes personnes étaient fiduciaires du fonds et administrateurs du commandité de l'appelante.

Onglets 131, 148, 153, 163 et 167 — compte tenu des discussions qu'il a eues avec M. Lane, le vérificateur a accordé 80 % des CTI figurant sur ces factures.

Onglet 87 — compte tenu des services décrits dans la facture, le vérificateur a attribué une partie du CTI à l'appelante. Cette attribution était équitable.

[54] Les CTI mentionnés aux onglets 33 et 154 ne sont pas en litige en l'espèce, étant donné que le vérificateur a accordé la totalité des montants demandés.

[55] Les factures aux onglets 122 et 127 concernent des dépenses supportées par l'appelante pour ses activités commerciales. Les documents figurant aux onglets 122 et 127 ne répondaient pas aux exigences en matière de documents, et on a demandé à l'appelante de fournir d'autres factures. Malheureusement, les nouvelles factures ne comportaient pas les numéros de TPS/TVH du fournisseur. Voir la lettre du 21 septembre 2006 à la pièce A-3, onglet 181, qui comprend les nouvelles factures.

[56] À mon avis, l'appelante peut demander un CTI pour les factures figurant aux onglets 16 (à la lumière des observations contenues dans la lettre à l'onglet 17), 95, 97 et 119. Je tiens à souligner que le vérificateur a refusé le CTI pour la facture figurant à l'onglet 119, en raison d'un document dont la Cour n'était pas saisie. Ces onglets contiennent notamment les factures suivantes :

- a) onglet 16 – la facture provenant d'Ernst & Young du 11 juin 2004 — CTI de 2 452,50 \$;
- b) onglet 95 — la facture provenant de KPMG du 11 août 2005 — CTI de 6 000 \$;
- c) onglet 97 — la facture provenant de RSM Richter Inc. du 12 août 2005 — CTI de 3 510,50 \$;
- d) onglet 119 — la facture provenant de KPMG du 14 septembre 2005 — CTI de 4 500 \$.

[57] Pour les motifs exposés ci-dessus, l'appel est accueilli.

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 29^e jour d'août 2013.

« V. A. Miller »

La juge V. A. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 4^e jour de décembre 2013.

Yves Bellefeuille, réviseur

RÉFÉRENCE : 2013 CCI 270
N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2010-314(GST)G
INTITULÉ : PDM ROYALTIES LIMITED
PARTNERSHIP c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Halifax (Nouvelle-Écosse)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 7 et 8 juin 2012

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Valerie Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 29 août 2013

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Raymond G. Adlington
Avocat de l'intimée : M^e Marcel Prevost

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Raymond G. Adlington
Cabinet : McInnes Cooper

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