

ENTRE :

SAMUEL S. AXELROD,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus les 14 et 17 décembre 2021, à Toronto (Ontario)
Observations écrites reçues le 28 janvier 2022 et le 7 février 2022.

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Avocats de l'appelant :

M^e Mark Tonkovich
M^e Zvi Halpern-Shavim
M^e Allan Gelkopf

Avocats de l'intimé :

M^e William Switzer
M^e Carrie Calabrese

JUGEMENT

Les appels sont rejetés, sans dépens.

Signé à Edmonton (Alberta), ce 12^e jour de décembre 2022.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Référence : 2022 CCI 157
Date : Le 12 décembre 2022
Dossier : 2017-1012(GST)I

ENTRE :

SAMUEL S. AXELROD,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Les présents motifs se rapportent aux appels qu'a interjetés le D^r Samuel S. Axelrod relativement aux avis de cotisation délivrés par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») au nom du ministre du Revenu national (le « ministre ») pour les périodes de déclaration 2013 et 2014. Les cotisations (« cotisations ») jointes aux avis de cotisation cités précédemment ont été établies aux termes de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »)¹. Les crédits de taxe sur les intrants (« CTI »), s'élevant au total à 16 782 \$ (soit 6 882 \$ pour 2013 et 9 900 \$ pour 2014) qu'avait demandés le D^r Axelrod ont été refusés dans les cotisations.

[2] Les CTI demandés par le D^r Axelrod, un dentiste, concernaient la taxe de vente harmonisée (la « TVH ») qu'il avait payée relativement à la fourniture de biens ou de services qu'il avait acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans

¹ *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, dans sa version modifiée.

le contexte de ses activités commerciales, lesquelles étaient liées à la fourniture de prothèses dentaires et de services dentaires à ses patients².

II. QUESTIONS EN LITIGE

[3] En termes généraux, la grande question des présents appels est celle de savoir si le D^r Axelrod satisfait aux conditions établies au paragraphe 169(1) de la LTA, de façon à pouvoir demander les CTI cités ci-dessus pour les périodes de déclaration 2013 et 2014. En partie, cette question m'oblige à déterminer si les fournitures effectuées par le D^r Axelrod relativement aux services dentaires et aux dents artificielles étaient des fournitures exonérées ou des fournitures détaxées. Pour répondre à ces questions, il faut d'abord répondre à d'autres questions plus précises. Ces questions sont les suivantes :

- a) Lorsque le D^r Axelrod a fourni une ou des dents artificielles au patient, a-t-il effectué une seule fourniture de biens et services, ou plusieurs fournitures de biens et services?
- b) Si, en fournissant une ou des dents artificielles à un patient, le D^r Axelrod a effectué une seule fourniture, cette fourniture relevait-elle de l'article 5 de la partie II de l'annexe V (« article 5-II-V ») de la LTA, ou de l'article 11 de la partie II de l'annexe VI (« article 11-II-VI ») de la LTA?
- c) Si, en fournissant une ou des dents artificielles à un patient, le D^r Axelrod a effectué plusieurs fournitures, certaines fournitures étaient-elles des fournitures accessoires à d'autres fournitures?
- d) Si, en fournissant une ou des dents artificielles à un patient, le D^r Axelrod a effectué plusieurs fournitures, une partie ou la totalité de ces fournitures étaient-elles visées par l'article 5-II-V de la LTA, ou par l'article 11-II-VI de la LTA?

² Pour les besoins des présents motifs, j'utilise de manière interchangeable les termes « prothèses dentaires » et « dents artificielles » pour parler de prothèses, d'implants dentaires, de ponts, de couronnes et de reconstructions importantes des dents. Le terme « dents artificielles » est le terme employé dans la LTA.

- e) Comment l'article 34 de la partie II de l'annexe VI (« article 34-II-VI ») de la LTA s'applique-t-il aux présents appels?

III. CONTEXTE FACTUEL

[4] Le D^r Axelrod, qui est un inscrit aux fins de la LTA, pratique la dentisterie générale. Un peu moins du tiers de la pratique du D^r Axelrod a trait aux dents artificielles, classées dans les catégories suivantes :

- a) prothèses,
- b) couronnes,
- c) ponts,
- d) implants dentaires,
- e) reconstruction d'une dent dans la bouche d'un patient, de manière à remplacer au moins 50 % de la surface anatomique de la dent naturelle d'origine.

[5] Le D^r Axelrod et l'intimé (ensemble, les « parties ») ont remis à la Cour une lettre conjointe qui établissait quelques-uns des faits pertinents concernant les présents appels³. Tandis que les parties ne s'entendent pas sur la question de savoir s'il y a eu des fournitures uniques de dents artificielles détaxées, ou des fournitures multiples de dents artificielles détaxées et de services dentaires exonérés, elles sont parvenues à s'entendre sur le montant des revenus attribuables aux diverses facettes de la pratique du D^r Axelrod.

[6] Concernant l'hypothèse selon laquelle le D^r Axelrod a effectué des fournitures uniques de dents artificielles détaxées à ses patients, les parties conviennent que le revenu tiré de ces fournitures peut être réparti dans les catégories suivantes⁴ :

Tableau 1

Période de déclaration	2013	2014
Obturations	95 159,87 \$ (11,76 %)	75 124,39 \$ (9,03 %)

³ Lettre datée du 9 décembre 2021, signée par l'avocat du D^r Axelrod et par l'avocat de l'intimé, selon la pièce AR-1, onglet 6, p. 20 à 23.

⁴ *Ibid.*, p. 22.

Prothèses	10 088,27 \$ (1,25 %)	15 474,12 \$ (1,86 %)
Couronnes	57 113,21 \$ (7,06 %)	76 182,25 \$ (9,16 %)
Ponts	15 580,98 \$ (1,92 %)	28 725,80 \$ (3,45 %)
Laboratoire	67 837,49 \$ (8,38 %)	67 679,67 \$ (8,14 %)
Revenu total découlant des fournitures en cause	245 779,82 \$ (30,36 %)	263 186,23 \$ (31,64 %)
Revenu total pour la période	809 508,21 \$ (100 %)	831 707,16 \$ (100 %)

[7] Les parties ont également analysé les montants pertinents des revenus en fonction de l'hypothèse selon laquelle le D^r Axelrod a effectué des fournitures multiples (plutôt que des fournitures uniques) aux patients qui ont obtenu des dents artificielles. Cette répartition du revenu est indiquée dans le tableau suivant⁵ :

Tableau 2

Catégorie	Fourniture	Pourcentage du revenu par fourniture pertinente	Pourcentage et montants des revenus pertinents par période de déclaration	
			2013	2014
Coût de fabrication de la dent	Fourniture prélaboratoire	20 %	49 155,96 \$	52 637,25 \$
	Fourniture externe liée au laboratoire	30 %	73 733,95 \$	78 955,87 \$
	Couronne temporaire/etc.	30 %	73 733,95 \$	78 955,87 \$
Coût de pose de la dent	Fourniture d'installation	20 %	49 155,96 \$	52 637,25 \$
Revenu total découlant des fournitures en cause		100 %	245 779,82 \$	263 186,23 \$

⁵ *Ibid.*, p. 23.

IV. CADRE LÉGISLATIF

[8] Conformément à ce qui est indiqué ci-dessus, les présents appels concernent les demandes de CTI du D^r Axelrod pour 2013 et 2014. Le paragraphe 169(1) de la LTA dispose que, lorsqu'un inscrit paie la TVH relativement à la fourniture d'un bien ou d'un service, l'inscrit a droit à un CTI calculé en fonction du montant de cette TVH, selon la mesure (exprimée sous la forme d'un pourcentage) dans laquelle l'inscrit a acquis le bien ou le service aux fins de consommation, d'utilisation ou de fourniture dans le cadre de ses activités commerciales. Aux termes du paragraphe 123(1) de la LTA, constituent des « activités commerciales » exercées par une personne l'exploitation d'une entreprise (sous réserve d'une exception qui ne s'applique pas en l'espèce), « sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées ». En d'autres termes, dans la mesure où une entreprise comporte la réalisation de fournitures exonérées, cette entreprise n'est pas une activité commerciale, et aucun CTI n'est disponible.

[9] Le paragraphe 123(1) de la LTA prescrit que, sous réserve de deux dispositions qui ne sont pas importantes pour les présents appels, une « fourniture » s'entend de la « livraison de biens ou prestation de services [...] », Comme j'en discute plus en détail ci-dessous, la jurisprudence au Canada a déterminé que dans certaines situations, ce qui autrement représenterait au moins deux fournitures de biens ou de services doit, aux fins de la LTA, être considéré comme une fourniture unique.

[10] Le paragraphe 123(1) de la LTA donne également les définitions suivantes :

- a) « fourniture exonérée » Fourniture figurant à l'annexe V de la LTA;
- b) « fourniture taxable » Fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale;
- c) « fourniture détaxée » Fourniture figurant à l'annexe VI de la LTA.

[11] Le paragraphe 141(3) de la LTA dispose, essentiellement, que la consommation ou l'utilisation d'un bien ou d'un service par une personne est réputée se faire en totalité dans le contexte de ses activités non commerciales si elle se fait presque en totalité dans ce cadre⁶.

⁶ Le paragraphe 141(3) de la LTA exclut une personne qui est une institution financière. Cette exclusion n'est pas pertinente en l'espèce.

[12] L'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA définit le terme « médecin » comme étant toute personne autorisée par la législation provinciale à exercer la profession de médecin ou de dentiste. L'article 5-II-V de la LTA prescrit qu'une fourniture exonérée comprend :

La fourniture de services de consultation, de diagnostic ou de traitement ou d'autres services de santé, rendus par un médecin à un particulier.

[13] L'article 11-II-VI de la LTA prescrit que la fourniture de dents artificielles est une fourniture détaxée. L'article 34-II-VI de la LTA prescrit que la fourniture suivante est une fourniture détaxée :

La fourniture de services (sauf ceux dont la fourniture est incluse dans la partie II de l'annexe V, à l'exception de l'article 9 de cette partie) qui consistent à installer, entretenir, restaurer, réparer ou modifier un bien dont la fourniture est incluse à l'un des articles 2 à 32 et 37 à 41 de la présente partie [...]

V. LES THÈSES DES PARTIES

A. La thèse de l'appelant

[14] Le D^r Axelrod est d'avis que pour chacune des transactions en cause, il a effectué une fourniture unique d'une ou de plusieurs dents artificielles à un patient donné, et que chaque fourniture était une fourniture détaxée, au titre de l'article 11-II-VI de la LTA.

B. La thèse de l'intimé

[15] L'intimé est d'avis que, dans le contexte d'une ou de plusieurs dents artificielles fabriquées par un laboratoire, le D^r Axelrod a effectué des fournitures multiples à ses patients. L'une d'elles consistait en la fourniture de la ou des dents artificielles obtenues du laboratoire, et les autres fournitures consistaient en la fourniture de services prélaboratoire (comme la prise d'empreintes ou la fourniture d'instructions au laboratoire), la fourniture relative à la fabrication et à l'installation d'une ou de plusieurs dents temporaires, et la fourniture relative à l'installation de la ou des dents artificielles reçues par la suite du laboratoire. Selon la Couronne, la fourniture effectuée par le D^r Axelrod au patient de la ou des dents artificielles comme telles, acquises du laboratoire, était une fourniture détaxée, au titre de l'article 11-I-VI de la LTA, alors que la fourniture de services prélaboratoire et la fourniture de services d'installation étaient des fournitures exonérées, au titre de l'article 5-II-V de la LTA.

VI. ANALYSE

A. Dents artificielles

[16] La LTA ne donne pas de définition du terme « dents artificielles ». Le dictionnaire donne au mot *artificial* [en français, « artificiel »] les définitions suivantes (entre autres) : [TRADUCTION] « 1 produit de l'habileté humaine plutôt que de la nature [...] 4 désigne un dispositif, etc., qui exécute les fonctions d'un organe, d'un membre, etc. (*cœur artificiel; jambe artificielle*) »⁷. Le *Black's Law Dictionary* donne au mot *artificial* [en français, « artificiel »] la définition suivante (entre autres) : [TRADUCTION] « fabriqué ou produit par un humain ou par une intervention humaine plutôt que par la nature [...] »⁸.

[17] Les deux parties conviennent que les prothèses, les ponts, les couronnes et les implants visés par les présents appels constituaient des dents artificielles pour les fins de l'application de l'article 11-II-VI de la LTA. Les parties conviennent également qu'une dent artificielle, pour les fins de l'application de l'article 11-II-VI, ne doit pas nécessairement être une dent entière, à condition que la portion de la surface fabriquée représente plus de la moitié de la surface totale de la dent. À cet égard, l'ARC a déclaré ce qui suit :

La fourniture de dents artificielles (p. ex. les prothèses dentaires, les couronnes et les ponts) est détaxée. En règle générale, une couronne qui a été fabriquée afin de remplacer au moins 50 % de la surface anatomique d'une dent naturelle pourra être détaxée en tant que dent artificielle⁹.

Ainsi, je suis d'avis que lorsque le D^r Axelrod reconstruit une dent dans la bouche d'un patient, le produit résultant de ce travail est une dent artificielle si la portion reconstruite ou fabriquée de la dent, mesurée en fonction de l'étendue de la surface, représente plus de la moitié de la dent.

[18] Lorsque le D^r Axelrod fournit à un patient une couronne ou un pont, il a souvent besoin d'effectuer un travail préparatoire, qui consiste à retirer une partie de la dent sur laquelle sera posée la couronne ou encore à retirer une partie des dents

⁷ Katherine Barber (éditrice), *Canadian Oxford Dictionary*, 2nd ed. (Don Mills: Oxford University Press, 2004), p. 74.

⁸ Bryan A. Garner (éditeur), *Black's Law Dictionary*, 9th ed. (St. Paul: West-Thomson Reuters, 2009), p. 128.

⁹ Agence du revenu du Canada, *Appareils médicaux et appareils fonctionnels*, Mémoire sur la TPS/TVH 4-2, 2 janvier 2002 (modifié le 22 juin 2017), par. 18.

qui serviront de supports au pont. Comme il s'écoule généralement quelques jours ou quelques semaines entre le travail préparatoire et la pose de la couronne ou du pont, le D^r Axelrod, le jour même où il effectue le travail préparatoire, fabrique et pose également une ou des dents temporaires pour couvrir et protéger la ou les dents qui ont été taillées. Je considère ces dents temporaires comme des dents artificielles.

B. Fourniture unique ou fournitures multiples?

[19] Dans l'arrêt *Calgary (Ville)*¹⁰, la Cour suprême du Canada a appliqué le critère énoncé dans la décision *O.A. Brown*¹¹, où le juge Rip (tel était alors son titre) a affirmé que le critère à appliquer pour décider s'il s'agit d'une fourniture unique ou de fournitures multiples est de savoir « si, au fond et en réalité, la [prétendue] fourniture séparée fait partie intégrante ou est un élément constitutif de la fourniture globale »¹². La Cour suprême a souligné que le juge Rip, citant l'affaire *Mercantile Contracts*, a fait observer ce qui suit : [TRADUCTION] « il faudrait se demander dans quelle mesure les services qui constitueraient [...] une fourniture unique sont liés les uns aux autres, quelle est l'étendue de leur interdépendance et de leur enchevêtrement, et si chaque service fait partie intégrante d'un ensemble [composite] »¹³. La Cour suprême a également relevé l'importance de s'en remettre au bon sens pour trancher¹⁴.

[20] Dans la décision *Hurd Dentistry*, la juge Campbell a formulé le critère énoncé dans l'affaire *O.A. Brown* de cette manière :

En résumé, il faut analyser les faits pour déterminer la nature de ce qui a été fourni en échange d'une contrepartie et si, au fond et en réalité, la fourniture distincte alléguée fait à ce point partie intégrante de la fourniture globale qu'elle ne peut être enlevée ou séparée et toujours conserver sa valeur et être un élément utile en soi. Si les parties individuelles sont à ce point enchevêtrées ou liées les unes aux autres par rapport à l'arrangement global qu'elles ne peuvent pas être séparées de façon

¹⁰ *Calgary (Ville) c. Canada*, [2012] 1 RCS 689, 2012 CSC 20, par. 32 à 36.

¹¹ *O.A. Brown Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 678 (QL).

¹² *Ibid.*, par. 22.

¹³ *Mercantile Contracts Ltd. c. Customs & Excise Commissioners*, dossier n° LON/88/786, R.-U (non publié).

¹⁴ *Calgary (Ville)*, précité, note 10, par 37. Voir également *O.A. Brown*, précité, note 11, par. 27, 28 et 31; et *Gin Max Enterprises Inc. v. The Queen*, 2007 CCI 223, par. 18. Le juge D'Arcy a appliqué l'approche adoptée dans les décisions *O.A. Brown* et *Gin Max* dans la décision *Jema International Travel Clinic Inc. c. La Reine*, 2011 CCI 462, par. 29 à 32.

réaliste, elles seront alors considérées comme faisant partie d'un ensemble unique plutôt que comme des parties ou entités séparées et distinctes¹⁵.

[21] Dans la décision *Hurd Dentistry*, la juge Campbell s'est demandé, entre autres questions, si la corporation professionnelle du D^r Hurd (« Hurd PC ») a effectué une fourniture unique de traitements orthodontiques à ses patients ou des fournitures multiples consistant en un appareil orthodontique et le service d'orthodontie s'y rattachant. La juge Campbell a conclu que Hurd PC avait fourni à chaque patient une fourniture unique de traitements orthodontiques en échange d'une contrepartie unique ou pour des frais uniques. En d'autres termes, l'appareil et les services sont des éléments indispensables de la fourniture unique de traitements orthodontiques à un patient¹⁶.

[22] Comme il est souligné au paragraphe précédent, dans la décision *Hurd Dentistry*, la juge s'est intéressée à la situation dans laquelle un orthodontiste a fourni un service de santé à un patient; après analyse de la question de savoir si l'orthodontiste a effectué une fourniture unique ou deux fournitures, elle a conclu à l'existence d'une fourniture unique de traitements orthodontiques. De l'autre côté, dans la décision *Davis Dentistry*, la juge Wong a déclaré que la LTA était claire (et que l'intention du législateur le confirmait) : l'exercice normal de l'orthodontie comporte la fourniture exonérée de services et la fourniture détaxée d'appareils (comme les appareils dentaires), de telle sorte qu'il est inutile de recourir au critère énoncé dans la décision *O.A. Brown* pour établir s'il y a eu fourniture unique ou fournitures multiples, puisque la LTA distingue expressément les services et les appareils sous le rapport de la taxation¹⁷.

[23] Dans la décision *Davis Dentistry*, la juge Wong a présenté ses commentaires dans le contexte de l'exercice normal de l'orthodontie. La principale question en litige dans cette affaire était de déterminer si les fournitures d'appareils orthodontiques du D^r Davis (principalement des appareils dentaires) étaient exonérées ou détaxées. Le D^r Davis n'affirmait pas que la fourniture de ses services d'orthodontie à un patient constituait un élément d'une fourniture unique détaxée de services et d'appareils d'orthodontie interreliés. Comme les services dentaires visés par les appels du D^r Axelrod concernent la dentisterie prothétique, plutôt que

¹⁵ *Dr. Brian Hurd Dentistry Professional Corporation c. La Reine*, 2017 CCI 142, par. 17.

¹⁶ *Ibid.*, par. 29.

¹⁷ *Dr. Kevin L. Davis Dentistry Professional Corporation c. La Reine*, 2021 CCI 25, par. 41. La Couronne a interjeté appel de la décision de la juge Wong devant la Cour d'appel fédérale, laquelle a entendu l'appel le 1^{er} novembre 2022, mais n'a pas encore rendu publique sa décision.

l'orthodontie, et comme le D^r Axelrod affirme que ses services dentaires et les prothèses faisaient partie d'une fourniture unique détaxée, il convient d'établir une distinction d'avec la décision *Davis Dentistry*. Par conséquent, je suis d'avis que je devrais suivre l'approche énoncée dans la décision *O.A. Brown* et dans l'arrêt *Calgary (Ville)* pour déterminer s'il y a eu des fournitures multiples distinctes ou une fourniture globale ou composite unique.

[24] Dans la décision *Hurd Dentistry*¹⁸, le juge Campbell a brièvement traité de la décision *Haden v. McCarty*¹⁹; dans cette affaire, la question était de savoir si le transfert d'une prothèse dentaire ou d'un autre appareillage prothétique par un dentiste à un patient constituait une vente pour les fins de l'application de la *Alabama Sales Tax Act* (l'« ASTA »), ou était plutôt accessoire au traitement professionnel fourni par le dentiste. Le juge de première instance, amplement cité par la Cour suprême de l'Alabama, a conclu que le transfert d'une prothèse et autre appareillage prothétique par un dentiste à un patient n'était pas une vente au sens de l'ASTA.

[25] Pour expliquer son raisonnement, le juge de première instance, cité par la Cour suprême de l'Alabama, a affirmé ce qui suit :

[TRADUCTION]

Quand un dentiste fournit une prothèse à son patient, il s'agit d'un élément inséparable et indivisible du service professionnel de la dentisterie, qui concerne le diagnostic, le traitement, la restauration et la prévention [...] Un patient rend visite à un dentiste pour obtenir un traitement et des soins professionnels, et c'est ce qu'il obtient, et la somme que verse le patient au dentiste représente les honoraires du dentiste pour ses services professionnels.

Le façonnage et la fourniture de prothèses, de couronnes, d'incrustations, de ponts et d'autres appareillages prothétiques similaires par un dentiste, dans le cadre des soins et traitements professionnels offerts à son patient, ne constituent pas une vente d'un bien meuble corporel [...] On attend du dentiste un service professionnel de qualité; c'est ce service qu'il fournit au patient, service qui est facturé par le dentiste, et payé par le patient²⁰.

[26] En appel, la Cour suprême de l'Alabama a confirmé la décision du juge de première instance. Dans ses motifs, la Cour suprême de l'Alabama a présenté plusieurs remarques qui, même si elles ne sont pas directement applicables aux

¹⁸ *Hurd Dentistry*, précitée, note 15, par. 28.

¹⁹ *Haden (Commissioner of Revenue) v. McCarty*, (1963) 275 Ala 76, un arrêt de la Cour suprême de l'Alabama.

²⁰ *Ibid.*, p. 78-79.

questions soulevées dans les appels du D^r Axelrod, peuvent nous fournir un certain éclairage. La Cour suprême a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION]

Nous estimons, tout comme le tribunal de première instance, que le transfert de prothèses et autres appareillages prothétiques par un dentiste à son patient ne constitue pas une vente au sens de la Loi. Il est [...] simplement accessoire au traitement professionnel offert par le dentiste [...]²¹

[...] [L]a dentisterie est une branche des sciences de la santé, qui concerne strictement le diagnostic, le traitement, la restauration, et la prévention des maladies et anomalies de la cavité orale et des structures connexes. Les dentistes traitent des maladies, et sont spécialement formés en pathologie buccale. Nous ne pensons pas qu'il faille classer la médecine dentaire restauratrice dans une catégorie à part, distincte du diagnostic et du traitement dentaire [...] Un dentiste fait plus que prescrire et installer une prothèse dans la bouche d'un patient. La prothèse est simplement le résultat final d'un long travail [...] La prothèse en elle-même ne peut être séparée du traitement, de l'examen et autres procédures menant à son installation dans la bouche d'un patient [...]

Par conséquent, nous sommes d'avis que le transfert d'une prothèse ne peut être distingué ou séparé du diagnostic et du traitement offerts au patient²².

[27] Même si l'arrêt *Haden v. McCarty* se distingue des présents appels, certaines des observations présentées par le juge de première instance et les juges d'appel, concernant la relation entre les services professionnels offerts par un dentiste et la prothèse fournie par le dentiste à un patient, peuvent s'appliquer d'une certaine manière aux présents appels. Comme le juge de première instance l'a souligné, fournir une prothèse à un patient constitue généralement [TRADUCTION] « un élément inséparable et indivisible du service professionnel de la dentisterie »²³. Comme les juges d'appel l'ont souligné, la fourniture d'une prothèse et autre appareillage prothétique par un dentiste à un patient est généralement [TRADUCTION] « simplement accessoire au traitement professionnel offert par le dentiste »²⁴. Ainsi, à mon avis, la fourniture d'une prothèse par un dentiste à son patient ou à sa patiente fait partie intégrante et accessoire des services dentaires professionnels offerts au patient relativement à la prescription, à l'ajustement et à l'installation de la prothèse.

²¹ *Ibid.*, p. 78.

²² *Ibid.*, p. 79.

²³ *Ibid.*, p. 78.

²⁴ *Ibid.*, p. 78.

[28] En ce qui concerne « l'importance de s'en remettre au bon sens »²⁵ mentionnée ci-dessus, je passe à la décision *Albert*, qui, dans un contexte d'impôt sur le revenu, se penchait sur la question de savoir si une machine d'imagerie et de façonnage, décrite comme un CEREC 3D et achetée par le D^r Albert (un dentiste), était admissible à un crédit d'impôt à l'investissement aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR »)²⁶. La machine en question était un appareil de précision, utilisé pour de la restauration dentaire, pour fabriquer des obturations et des couronnes en céramique. Pour trancher la question, le juge Bédard a examiné deux questions :

- a) Est-ce que l'obturation ou la couronne fournie par le D^r Albert à un client a réellement fait l'objet d'un contrat de vente?
- b) Est-ce que l'obturation ou la couronne a plutôt été fournie par le D^r Albert à son client aux termes d'un contrat de service, c'est-à-dire d'une demande de services dentaires de la part d'un client²⁷?

Le juge Bédard a déterminé que le D^r Albert n'avait qu'un seul contrat avec chacun de ses clients. Il a expliqué son raisonnement en ces termes :

La facturation distincte aux clients de l'appelant [c.-à-d. le D^r Albert] des matériaux et du travail pour installer ces matériaux ne nous autorise pas pour autant à conclure que les parties ont réellement conclu deux contrats distincts, c'est-à-dire un contrat de vente et un contrat de services. À mon avis, un seul contrat était conclu par l'appelant et [chacun de] ses clients. La facturation distincte des matériaux et du service d'installation visait à masquer la véritable relation contractuelle entre les parties et surtout à répondre aux exigences des assureurs des clients à propos d'une facturation distincte. Il est difficile d'imaginer qu'un client veuille acheter une couronne sans les services d'installation de cette dernière d'autant plus que le dentiste est la seule personne capable et habilitée en vertu des lois du Québec à installer cette couronne. Autrement dit, la couronne peut difficilement être en soi un bien de consommation pour un client d'un dentiste. L'achat d'une couronne sans les services d'installation de cette dernière par un dentiste ne fait tout simplement aucun sens²⁸.

Ainsi, la facturation distincte faite par le D^r Albert pour les matériaux (c.-à-d. les obturations ou couronnes en céramique) et le travail dentaire (c.-à-d. les services

²⁵ *Gin Max*, précitée, note 14, par. 18, citée dans *Calgary (Ville)*, note 10, par. 37.

²⁶ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e supplément), en sa version modifiée.

²⁷ Voir *Albert c. La Reine*, 2009 CCI 16, par. 15.

²⁸ *Ibid.*, par. 16.

d'installation) ne signifie pas qu'il y a nécessairement eu deux contrats distincts entre le D^r Albert et son patient.

[29] En ce qui concerne la facturation faite par le D^r Axelrod, ce dernier a expliqué que l'Ordre royal des chirurgiens-dentistes de l'Ontario, l'organisme chargé de délivrer les permis pour exercer la dentisterie dans la province, a adopté un règlement qui exige que les frais de laboratoire soient séparés, sans majoration, [TRADUCTION] « de l'ensemble des autres frais » facturés par le dentiste²⁹. Le D^r Axelrod a également affirmé que le règlement applicable l'obligeait, comme tous les autres dentistes, [TRADUCTION] « à facturer uniquement une fois achevées une série de choses liées à un seul article »³⁰. Ce commentaire appuie l'idée que la fourniture d'une prothèse et la fourniture des services dentaires connexes sont des éléments d'une seule fourniture.

[30] Même si la décision *Albert* a été rendue dans le contexte de la LIR, le raisonnement du juge Bédard est valable en l'espèce. Il est difficile d'imaginer qu'un patient du D^r Axelrod ait pu vouloir acheter une prothèse, un pont, une couronne ou un implant sans que le D^r Axelrod ait d'abord effectué tout le travail préliminaire nécessaire pour s'assurer que la prothèse est bien ajustée et fonctionne correctement dans la bouche du patient, et sans que le D^r Axelrod procède à l'installation de la prothèse dans la bouche du patient. De même, tous les services dentaires rendus par le D^r Axelrod ne feraient aucun sens s'ils n'étaient pas liés à la prothèse que souhaite acheter le patient. Pour reprendre les termes de la décision *O.A. Brown*, la fourniture de la prothèse et la fourniture des services dentaires faisaient partie intégrante ou étaient des éléments constitutifs de la fourniture globale. Elles étaient liées les unes aux autres, interdépendantes et enchevêtrées. Il est même encore plus manifeste que tous les aspects de la reconstruction effectuée par le D^r Axelrod, dans la bouche d'un patient, d'une portion importante d'une dent, en utilisant les matériaux d'obturation ou de restauration appropriés, étaient des éléments constitutifs d'une fourniture composite.

[31] Par conséquent, je conclus que la fourniture effectuée par le D^r Axelrod à un patient d'une prothèse, d'une couronne, d'un pont, d'un implant dentaire ou d'une dent reconstruite représentait une fourniture unique à la fois d'une ou de plusieurs dents artificielles et des services dentaires professionnels de conception, de prescription, d'ajustement et d'installation de la ou des dents artificielles, ou de

²⁹ Transcription, vol. 1, p. 33, lignes 6 à 16; et p. 34, lignes 17 à 20.

³⁰ Transcription, vol. 1, p. 76, lignes 16 à 19; et p. 77, lignes 15 et 16.

reconstruction d'une portion importante d'une dent dans la bouche d'un patient, selon le cas.

C. Caractérisation de la fourniture unique

[32] Puisque j'ai conclu que le D^r Axelrod a effectué une fourniture unique (plutôt que des fournitures multiples) à chacun de ses patients, je dois maintenant décider si ces fournitures uniques doivent être classées en tant que fournitures de dents artificielles ou en tant que fournitures de services dentaires. Le principe général veut que, lorsqu'il y a fourniture unique d'éléments multiples, la fourniture [TRADUCTION] « adopte le statut de l'élément dominant de la fourniture pour les fins de la TPS/TVH »³¹. Pour trancher, « la situation de fait doit être examinée en ayant à l'esprit l'idée de chercher à comprendre le fond et la réalité des opérations sous-jacentes »³².

[33] Dans le récent arrêt *Banque canadienne impériale de commerce*³³, la Cour d'appel fédérale s'est penchée sur le critère à utiliser pour déterminer quel est l'élément prédominant d'une fourniture globale ou composite unique comportant des éléments multiples. S'exprimant au nom de la majorité, le juge Webb a examiné, dans l'arrêt *CIBC*, le critère appliqué dans les arrêts *Global Cash*³⁴ et *Great-West Life*³⁵, et a déclaré ce qui suit :

34. Dans l'arrêt *Global Cash*, le critère servant à déterminer ce qu'est la fourniture prédominante est énoncé succinctement au paragraphe 26 : « [...] quels sont les services fournis par les casinos à Global qui ont justifié le versement de commissions par Global? » Cette question, après adaptation aux faits en l'espèce, devient la suivante : qu'est-ce qu'Aéroplan a fourni à la CIBC qui justifie le versement des sommes payées par la CIBC? [...]

38. Au paragraphe 50 de l'arrêt *Great-West Life*, notre Cour a confirmé que le critère à appliquer pour déterminer quels étaient les éléments prédominants de la fourniture était d'établir quels étaient « les éléments du service qui donnaient lieu au paiement des prestations ».

³¹ David M. Sherman, *Canada GST Service* (Toronto: Thomson Reuters Canada Limited), dossier C2, p. 123-1043 (2014-04-15).

³² *Winnipeg Livestock Sales Ltd. c. La Reine*, [1998] GSTC 87, par. 12.

³³ *Banque canadienne impériale de commerce c. Canada*, 2021 CAF 96 (la « *CIBC* »).

³⁴ *Global Cash Access (Canada) Inc. c. Canada*, 2013 CAF 269.

³⁵ *Great-West, Compagnie d'assurance-vie c. Canada*, 2016 CAF 316.

39. Par conséquent, la question qui doit être examinée est de savoir ce qu'a fourni Aéroplan à la CIBC pour la contrepartie versée³⁶ [...]

[34] Même si le juge Stratas était d'un avis dissident dans l'arrêt *CIBC*, selon ma lecture de ses motifs et des motifs du juge Webb, il semble que l'opinion du juge Stratas concernant le critère applicable comme tel est semblable à celle du juge Webb. À cet égard, le juge Stratas a affirmé ce qui suit :

72. Pour déterminer quel est l'élément prédominant d'une fourniture unique qui est composée de plusieurs éléments, mixte ou composite, il faut isoler les éléments de la fourniture et se demander lequel donne à la fourniture son efficacité sur le plan commercial ou lequel, sur le plan pratique ou commercial, entraîne le paiement de la contrepartie [...] Autrement dit, sur le plan pratique ou commercial, qu'est-ce que le contribuable obtient véritablement aux termes de cette partie de la convention? [...]

76. [...] L'élément qui prédomine est celui qui donne à la fourniture son efficacité sur le plan commercial ou, en d'autres mots, la raison justifiant la contrepartie³⁷ [...]

[35] Il faut donc déterminer ce qu'a fourni le D^r Axelrod à ses patients pour le paiement de la contrepartie (les honoraires) qu'ils lui ont versée ou, en d'autres termes, quelle raison justifiait le paiement de ces honoraires?

(1) Prothèses, ponts et couronnes

a) Description générale des interventions dentaires

[36] Durant l'audience, le D^r Axelrod a expliqué les interventions qu'il effectue lorsqu'il fournit des services à un patient ayant besoin d'une prothèse partielle ou complète, d'un pont, ou d'une couronne. Dans chacune de ces situations, le D^r Axelrod a recours aux services d'un laboratoire externe (le D^r Axelrod parle souvent de « labo » dans son témoignage) pour fabriquer la prothèse en question, selon les instructions écrites que fournit le D^r Axelrod au laboratoire. En temps voulu, sans doute après de nombreux échanges entre le D^r Axelrod et le laboratoire, ce dernier envoie la prothèse fabriquée au D^r Axelrod pour qu'il l'installe dans la

³⁶ *CIBC*, précité, note 33, par. 34, 38 et 39.

³⁷ *Ibid.*, par. 72 et 76. La partie omise au paragraphe 72 renvoie aux intitulés et aux références des deux arrêts cités par le juge Stratas comme faisant autorité relativement à la proposition contenue dans la phrase précédant l'ellipse. Il s'agit des arrêts *Global Cash* et *Great-West Life*, soit les deux mêmes arrêts que ceux invoqués par le juge Webb.

bouche du patient. Les détails de tout ce processus, comme l'a expliqué le D^r Axelrod, sont résumés ci-dessous :

- a) Le D^r Axelrod effectue le travail préparatoire qui lui permettra de donner des instructions écrites (parfois appelées la prescription) au laboratoire, qui fabrique ensuite la prothèse, le pont ou la couronne³⁸. Ce travail préparatoire inclut la prise d'empreintes des dents existantes du patient, parfois la prise de radiographies des dents du patient, et parfois la fabrication de modèles de travail des dents existantes du patient à envoyer au labo³⁹.
- b) Dans le cas de prothèses, une fois que le laboratoire a fabriqué la prothèse, il l'envoie au D^r Axelrod pour qu'il l'examine. Il inscrit des marques sur la prothèse pour indiquer les remodelages, les extensions ou les autres ajustements nécessaires, puis il retourne la prothèse au laboratoire pour qu'il effectue les ajustements, lesquels, dans certains cas, comprennent le déplacement de certaines des dents de la prothèse en question⁴⁰.
- c) Souvent, dans le cas des prothèses, le laboratoire fournit au D^r Axelrod un modèle en cire de la prothèse proposée (souvent appelé « prothèse en cire »), après quoi le patient vient au cabinet du D^r Axelrod pour essayer la prothèse en cire. En général, le D^r Axelrod propose des modifications à la prothèse en cire, puis la renvoie au laboratoire pour que les modifications nécessaires y soient apportées. Quand le D^r Axelrod est finalement satisfait de la prothèse en cire et que le patient estime que l'ajustement, l'occlusion et la qualité esthétique conviennent, le laboratoire utilise la prothèse en cire pour préparer la prothèse en acrylique⁴¹.
- d) Quand il reçoit la prothèse en acrylique, le D^r Axelrod revoit une fois de plus le patient pour voir si la prothèse convient parfaitement. En général, des ajustements sont nécessaires à cette étape, parce que souvent la prothèse en acrylique ne s'ajuste pas exactement comme prévu⁴². Dans les termes du D^r Axelrod, [TRADUCTION] « il s'agit d'une science inexacte. Il faut beaucoup d'ajustements. Presque toujours, il faut ajuster l'occlusion, parce que l'occlusion entre les mâchoires inférieure et supérieure ne se fait pas bien »⁴³.

³⁸ Transcription, vol. 1, p. 30, lignes 15 à 18; p. 35, lignes 24 à 26; et p. 42, lignes 3 à 14.

³⁹ Transcription, vol. 1, p. 35, lignes 1 à 19; p. 43, lignes 4 et 5; et p. 81, lignes 13 à 17.

⁴⁰ Transcription, vol. 1, p. 35, ligne 27 à p. 36, ligne 4.

⁴¹ Transcription, vol. 1, p. 36, lignes 5 à 20.

⁴² Transcription, vol. 1, p. 36, lignes 21-25.

⁴³ Transcription, vol. 1, p. 36, ligne 26 à p. 37, ligne 1.

Même lorsque le D^r Axelrod et le patient sont satisfaits de l'ajustement de la prothèse en cire, la prothèse en acrylique nécessitera souvent d'autres ajustements⁴⁴.

- e) En général, le processus est achevé à cette étape, mais, à l'occasion, la prothèse en acrylique est renvoyée au laboratoire pour [TRADUCTION] « un travail final sur des choses que [le D^r Axelrod] juge problématiques »⁴⁵.
- f) Comme les laboratoires [TRADUCTION] « ont tendance à mettre de l'acrylique partout », le D^r Axelrod doit parfois enlever l'acrylique en trop sur une prothèse avant de la mettre dans la bouche du patient⁴⁶.
- g) Parfois (particulièrement dans le cas d'une plus petite prothèse, comme une prothèse partielle, un pont ou une couronne), il faut ajuster et remodeler les dents naturelles du patient de manière qu'elles travaillent bien avec la prothèse en question⁴⁷.
- h) Parfois, la prothèse doit être ajustée pour ce qui est de l'apparence, parce que les dents artificielles sont trop longues ou trop courtes⁴⁸.
- i) Il faut généralement apporter une quantité considérable d'ajustements en ce qui a trait à l'occlusion⁴⁹.
- j) Parfois, le D^r Axelrod doit ajouter du matériel à une prothèse (en général, un acrylique polymérisable à froid), afin de combler certains espaces, pour qu'elle s'adapte mieux au tissu gingival. Autrement dit, le D^r Axelrod doit parfois reconstruire une partie de la prothèse pendant que le patient se trouve dans le cabinet du D^r Axelrod⁵⁰.
- k) Parfois, le D^r Axelrod juge que l'occlusion est trop courte dans certaines zones, de telle sorte qu'il doit ajouter de l'acrylique à la surface des dents artificielles⁵¹.

⁴⁴ Transcription, vol. 1, p. 37, lignes 1 à 3.

⁴⁵ Transcription, vol. 1, p. 37, lignes 4 à 11.

⁴⁶ Transcription, vol. 1, p. 37, lignes 18 à 20.

⁴⁷ Transcription, vol. 1, p. 37, lignes 21 à 23.

⁴⁸ Transcription, vol. 1, p. 37, lignes 24 à 27.

⁴⁹ Transcription, vol. 1, p. 37, lignes 1 à 3.

⁵⁰ Transcription, vol. 1, p. 38, lignes 4 à 12.

⁵¹ Transcription, vol. 1, p. 38, ligne 27 à p. 39, ligne 11.

- 1) À l'occasion, les dents naturelles du patient doivent être ajustées, généralement en ajoutant un matériel d'obturation ou de restauration aux dents naturelles⁵².

[37] Un examen des interventions qui précèdent entreprises par le D^r Axelrod relativement à une prothèse fabriquée dans un laboratoire montre que ses services professionnels sont souvent essentiels à la fabrication de la prothèse. C'est le D^r Axelrod qui détermine la nature de la prothèse nécessaire, qui dessine la prothèse (souvent en prenant des empreintes et parfois en prenant des radiographies, et en fabriquant des modèles), et qui fournit les instructions au laboratoire retenu pour fabriquer la prothèse. Une fois la prothèse ou la version en cire fabriquée par le laboratoire et envoyée au D^r Axelrod, ce dernier doit vérifier si la prothèse ou le modèle en cire s'ajuste correctement et fonctionne bien dans la bouche du patient. Dans de nombreux cas, la prothèse a besoin d'ajustements, ce qui signifie souvent de retourner la prothèse au laboratoire, même si le D^r Axelrod est parfois en mesure de faire lui-même les ajustements. De plus, dans le cas d'un pont ou d'une couronne, une fois tous les ajustements terminés, le D^r Axelrod scelle le pont ou la couronne en place ou l'installe de toute autre manière.

[38] Souvent, lorsqu'un patient a besoin d'un pont ou d'une couronne, une fois que le D^r Axelrod a terminé le travail préparatoire nécessaire et envoyé ses instructions au laboratoire pour la fabrication de la couronne ou du pont permanent, le D^r Axelrod doit fabriquer et installer un pont ou une couronne temporaire dans la bouche du patient. Durant son témoignage, quand on lui a demandé quel était le coût des matériaux utilisés pour construire un pont ou une couronne temporaire, le D^r Axelrod a déclaré ce qui suit, ce qui non seulement répondait à la question qu'on lui avait posée, mais aussi expliquait le travail qu'il doit faire concernant une couronne temporaire :

[TRADUCTION]

Le [coût des] matériaux en soi sera minime. C'est plutôt le temps nécessaire pour la construire qui compte.

Depuis l'empreinte initiale de l'originale – habituellement, je prends une empreinte des dents en place. Je modifie ensuite cette empreinte dans le moule de manière à créer le moule nécessaire à la restauration finale.

Une fois que j'ai fait tout le travail préparatoire à la dent – si l'on parle d'une couronne – je mets alors l'empreinte originale avec les modifications pour qu'elle

⁵² Transcription, vol. 1, p. 38, lignes 21 à 24.

serve de moule, avec un liquide ou un matériau acrylique à l'intérieur, je la replace dans la bouche, elle durcit et prend essentiellement la forme de la couronne finale – de la couronne temporaire finale –, je la retire de la bouche, je façonne et refaçonne les bords, je fais tout ce que je dois faire, je la polis, je la remets dans la bouche, je vérifie l'occlusion. Si cela convient, peut-être que je devrai l'ajuster. Peut-être pas. Ensuite, ce que je fais, c'est de la sceller en place. C'est le travail qui doit être fait pour créer une couronne temporaire.

Le coût réel du matériau en soi, le matériau acrylique, est minime⁵³.

[39] Comme l'a expliqué le D^r Axelrod dans sa déclaration reproduite ci-dessus, une bonne quantité de travail est nécessaire pour fabriquer une couronne temporaire (et probablement un pont temporaire aussi), alors que le coût du matériau de la couronne ou du pont est minime.

b) Description d'interventions dentaires précises

[40] À titre d'illustrations représentatives du processus par lequel le D^r Axelrod fournit des prothèses fabriquées en laboratoire à ses patients⁵⁴, le D^r Axelrod a présenté en preuve des copies de documents relatifs à deux de ses patients, à qui il a fourni des services dentaires et une ou plusieurs prothèses. Les noms de famille de ces patients ont été caviardés. Pour les besoins des présents motifs, je ferai référence à eux en tant que « patient A » et « patient J » (en utilisant la première lettre du prénom de chaque patient)⁵⁵.

[41] Avant que le D^r Axelrod ne commence à traiter le patient A, il a remis au patient A une estimation par écrit des coûts (intitulée [TRADUCTION] « Accord financier ») qui seraient facturés au patient A relativement au traitement proposé par le D^r Axelrod⁵⁶. Cette estimation concernait les prothèses supérieure et inférieure, et indiquait des honoraires totaux s'élevant à 3 350 \$. Le document indiquait que les coûts estimés des matériaux et des frais de laboratoire étaient inclus dans les honoraires.

⁵³ Transcription, vol. 1, p. 90, lignes 2 à 23.

⁵⁴ Transcription, vol. 1, p. 50, ligne 26 à p. 51, ligne 15.

⁵⁵ Les documents relatifs au patient A et au patient J se trouvent respectivement derrière les onglets 7 et 8 de la pièce AR-1.

⁵⁶ Accord financier, daté du 31 juillet 2013, pièce AR-1, onglet 7, p. 24.

[42] Le D^r Axelrod a également fourni à la Cour une copie d'un état de compte concernant le patient A⁵⁷. Les entrées pertinentes dans l'état de compte sont reproduites ci-dessous :

[TRADUCTION]
Tableau 3

<u>Description</u>	<u>Frais</u>
Prothèse avec rétention manuelle ⁵⁸	1 280,00
Prothèse maxillaire partielle	518,00
Frais de laboratoire	1 221,00

Bien qu'il ne figure pas sur l'état de compte, le total de tous les frais s'élevait à 3 019 \$ (soit 1 280 \$ + 518 \$ + 1 221 \$), et le total des deux premiers frais (soit 1 280 \$ + 518 \$), qui sont probablement liés aux services dentaires fournis par le D^r Axelrod, s'élevait à 1 798 \$.

[43] Alors que le total estimé des frais facturés au patient A, qui figure dans l'accord financier, était de 3 350 \$, la somme réellement facturée était légèrement moindre, soit 3 019 \$. De ce total, une somme de 1 798 \$ semble être liée aux services dentaires fournis par le D^r Axelrod, alors que la somme de 1 221 \$ représente la somme versée par le D^r Axelrod au laboratoire pour la prothèse. Donc, les honoraires liés aux services dentaires représentaient environ 60 % (soit $1\,798 \$ \div 3\,019 \$ \times 100$) de la somme totale facturée, alors que les frais de laboratoire représentaient environ 40 % (soit $1\,221 \$ \div 3\,019 \$ \times 100$) de la somme totale. Par conséquent, en ce qui concerne la contrepartie versée par le patient A au D^r Axelrod, les honoraires pour les services dentaires étaient plus élevés que les frais de laboratoire.

[44] Le plan de traitement proposé pour le patient J a été résumé dans un document intitulé [TRADUCTION] « Accord financier »⁵⁹. Le plan de traitement proposé par le D^r Axelrod au patient J incluait la réparation ou le remplacement de deux ponts supérieurs : le pont supérieur avant devait être remplacé par un pont sur implant de trois dents et des couronnes, alors que pont supérieur gauche devait être retiré, réparé

⁵⁷ Pièce AR-1, onglet 7, p. 25.

⁵⁸ Je comprends que l'abréviation « man » signifie « mandibulaire ». Voir Transcription, vol. 1, p. 53, lignes 23 et 24.

⁵⁹ Pièce AR-1, onglet 8, p. 26.

et rescellé. Le plan de traitement prévoyait également que le D^r Axelrod enlève la partie cariée de dents, reconstruise les dents endommagées et installe des couronnes pour plus de solidité.

[45] Le document indiqué ci-dessus remis au patient J contenait un tableau décrivant les diverses interventions, les dents visées par ces interventions et les honoraires estimés⁶⁰. Pour les besoins des présents motifs, il sera suffisant de reproduire uniquement la description des interventions dentaires et des honoraires :

[TRADUCTION]
Tableau 4

<u>Intervention dentaire</u>	<u>Honoraires</u>
Traitement de canal	427,00
Obturation de la couleur de la dent avec tenon et broches	340,00
Obturation de la couleur de la dent	311,00
[Quatre] (4) couronnes	3 924,00
[Trois] (3) ponts sur implant	2 902,00
Retrait, découpage et rescelllement de ponts existants	463,00
[Deux] (2) implants	4 566,00
Ponts et couronnes temporaires	0,00
Rabais de 10 % sur les honoraires professionnels :	-1 293,30
Total estimé :	11 639,70 \$

Sous le tableau qui précède dans l'accord financier, une note indique que les frais de laboratoire et de matériaux estimés ont été inclus dans le total estimé.

[46] Le document d'accord financier contenait également un calendrier de rendez-vous de deux pages, qui résumait ce qui serait fait durant les trois rendez-vous prévus initialement par le D^r Axelrod avec le patient J. Les principaux éléments de ce calendrier sont reproduits ci-dessous :

⁶⁰ *Ibid.*

[TRADUCTION]

[Premier] rendez-vous [durée : 2,5 heures; honoraires approximatifs : 6 000 \$]

Pont avant supérieur

Le pont sera retiré en entier. Une fois le pont retiré, le D^r Axelrod effectuera un traitement de canal sur la 1.3 (dent avant supérieure), reconstruira la dent et placera deux implants dans l'espace adjacent [...] Votre pont actuel sera temporairement scellé en place.

Pont gauche supérieur

Le D^r Axelrod retirera le pont, resserrera le pilier implantaire mal fixé et rescellera le pont existant.

[Deuxième] rendez-vous [durée : 2 heures; honoraires approximatifs : nil]

Pont avant supérieur

Le D^r Axelrod retirera le pont temporaire. Les implants seront exposés de manière à permettre l'installation des piliers. Une empreinte des piliers et de la zone adjacente sera prise et envoyée au laboratoire, où sera fabriqué le pont permanent. Un pont temporaire (dents) sera installé.

Couronnes

Une fois les quatre dents préparées, une empreinte des dents et de la zone adjacente sera prise et envoyée au laboratoire, où seront fabriquées les couronnes permanentes. Quatre couronnes temporaires seront installées.

[Troisième] et dernier rendez-vous [durée : 1,25 heure; honoraires approximatifs : 5 640 \$]

Le pont et les couronnes temporaires seront retirés, et le pont et les couronnes fabriqués par le laboratoire seront scellés de façon permanente⁶¹.

[47] Le D^r Axelrod a également fourni l'état de compte pour le rendez-vous avec le patient J le 16 octobre 2013⁶². Cet état de compte concernait la facturation finale pour les quatre couronnes et le pont⁶³. Les services liés au traitement de canal, au tenon et à la formation de certaines autres dents ont été facturés dans un état de compte précédent, qui n'a pas été produit en preuve⁶⁴. Les détails de l'état de compte daté du 16 octobre 2013 sont donnés ci-dessous :

⁶¹ Pièce AR-1, onglet 8, p. 27 et 28.

⁶² Pièce AR-1, onglet 8, p. 29 et 30.

⁶³ Transcription, vol. 1, p. 62, ligne 23 à p. 63, ligne 23.

⁶⁴ Transcription, vol. 1, p. 63, ligne 24 à p. 64, ligne 9.

[TRADUCTION]

Tableau 5

<u>Description</u>	<u>Frais</u>
Couronne en porcelaine fusionnée à du métal...	612,90
Couronne en porcelaine fusionnée à du métal...	612,90
Couronne en porcelaine fusionnée à du métal...	612,90
Couronne en porcelaine fusionnée à du métal...	612,90
Appareils de rétention en porcelaine/céramique...	740,70
Pont – artificiel/pontique...	320,40
Appareils de rétention en porcelaine/céramique...	740,70
Frais de laboratoire...	1 827,00

Bien qu'il ne figure pas sur l'état de compte, le total des frais pour les quatre couronnes, les deux appareils de rétention, le pont et le laboratoire s'élevait à 6 080,40 \$ (612,90 \$ + 612,90 \$ + 612,90 \$ + 612,90 \$ + 740,70 \$ + 320,40 \$ + 740,70 \$ + 1 827,00 \$). Le total des sept premiers articles du tableau qui précède, qui semblent être liés aux services dentaires fournis par le D^r Axelrod, s'élevait à 4 253,40 \$.

[48] Étant donné que le premier des deux états de compte pour le patient J n'a pas été produit en preuve, il est difficile de faire le même type d'analyse proportionnelle que pour le patient A. Si nous effectuons simplement une analyse proportionnelle de l'état de compte daté du 16 octobre 2013, les honoraires versés par le patient J pour les services dentaires fournis par le D^r Axelrod représentaient environ 70 % (soit $4\,253,40 \$ \div 6\,080,40 \$ \times 100$) de la somme totale facturée dans l'état de compte. Les frais de laboratoire facturés dans l'état de compte représentaient environ 30 % (soit $1\,827,00 \$ \div 6\,080,40 \$ \times 100$) de la somme totale facturée dans cet état de compte.

(2) Reconstructions partielles

[49] À titre d'illustration représentative du processus par lequel il a reconstruit une portion importante des dents d'un patient dans la bouche du patient, le D^r Axelrod a produit en preuve des copies d'un rapport de plan de traitement daté du 25 mars 2014 et un état de compte daté du 29 avril 2014, concernant un patient dont le nom de

famille a été caviardé et à qui je ferai référence en tant que « patient D » (en utilisant la première lettre du prénom de ce patient)⁶⁵.

[50] Le D^r Axelrod a expliqué que le rapport de plan de traitement concernant le patient D a été préparé pour utilisation à l'interne et n'a pas été communiqué au patient D⁶⁶. Tandis que le D^r Axelrod et une hygiéniste dentaire travaillant dans son cabinet ont fourni divers services dentaires et hygiéniques au patient D, les services dentaires qui sont pertinents pour les fins des présents appels sont décrits de la façon suivante dans le rapport de plan de traitement⁶⁷ :

[TRADUCTION]

Tableau 6

Article	Description	Frais
4	Rest, dent de couleur, tenon perm., molaire, collage de 3 surf	225,00
2	Rest, dent de couleur, tenon perm., molaire, collage de 4 surf	312,00
3	Broches, rétention par restauration – quatre broches	59,00

Le rapport de plan de traitement et l'état de compte pour le patient D contenaient également diverses interventions que le D^r Axelrod a décrites comme étant de la dentisterie générale, de la dentisterie de routine et de l'entretien général des dents naturelles du patient D, soit des obturations typiques, la reconstruction de moins de 50 % de la surface d'une dent et de l'hygiène dentaire. Ces articles tirés du rapport de plan de traitement ne sont pas reproduits au tableau 6⁶⁸.

⁶⁵ Pièce AR-1, onglet 9.

⁶⁶ Transcription, vol. 1, p. 69, lignes 1 à 4.

⁶⁷ Pièce AR-1, onglet 9, p. 33. Les trois chiffres (4, 2 et 3) indiqués dans la colonne « Article » du tableau 6 ont été inscrits à la main par le D^r Axelrod, à la fois sur le rapport de plan de traitement et l'état de compte. L'intervention indiquée par le D^r Axelrod sur ces deux documents en tant qu'item 1 a été décrite par lui comme étant [TRADUCTION] « une obturation relativement simple », représentant [TRADUCTION] « peut-être 15 p. cent de la dent [qui] a été reconstruite » (voir Transcription, vol. 1, p. 69, lignes 5 à 7; et p. 71, ligne 16); par conséquent, je n'ai pas inclus l'article 1 dans le tableau 6. Je présume qu'au tableau 6, « Rest » signifie [TRADUCTION] « restauration » et « surf » signifie [TRADUCTION] « surface ».

⁶⁸ Transcription, vol. 1, p. 71, lignes 9 à 22.

[51] L'état de compte pour le patient D montre les entrées correspondantes pour les trois articles indiqués ci-dessus⁶⁹ :

[TRADUCTION]
Tableau 7

Article	Description	Frais
2	Obturation de la couleur de la dent	280,80
3	4 tenons	53,10
4	Obturation de la couleur de la dent	280,80

[52] Pour expliquer pourquoi il n'y avait de frais de laboratoire sur l'état de compte, le D^r Axelrod a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION]

Il n'y en avait pas [de frais de laboratoire]. À ce stade, tout ce que nous avons fait avait été de reconstruire quelques dents brisées et de construire [...] des dents fonctionnelles pour lui en bas et de faire un nettoyage. Il n'y avait pas de travail fait par un laboratoire externe.

En fait, tout le travail de laboratoire, pour construire les dents, a été fait à l'interne. Je l'ai fait [...] de me propres mains⁷⁰.

[53] Le D^r Axelrod a décrit la restauration indiquée en tant qu'article 2 comme [TRADUCTION] « une reconstruction complète d'une dent à partir d'un matériau de restauration direct »⁷¹. Dans une note manuscrite ajoutée à l'état de compte, le D^r Axelrod (ou quelqu'un d'autre de son cabinet) a écrit [TRADUCTION] : « Prendre note que l'obturation de la couleur de la dent sur trois surfaces pour la dent 36 indiquée dans le plan de traitement a été traitée avec une restauration sur 4 surfaces »; le chiffre 4 encerclé a été ajouté sur l'état de compte et le plan de traitement⁷².

[54] Le D^r Axelrod a expliqué que le travail effectué par lui, décrit aux articles 2, 3 et 4 dans les tableaux 6 et 7, faisait partie de ce qu'il a décrit comme la [TRADUCTION] « reconstruction d'une obturation » dans le tableau 1 ci-dessus. J'en comprends que les reconstructions des articles 2, 3 et 4 étaient des reconstructions

⁶⁹ Pièce AR-1, onglet 9, p. 31. L'état de compte indiquait qu'un rabais de 10 % avait été appliqué.

⁷⁰ Transcription, vol. 1, p. 70, ligne 23 à p.71, ligne 3.

⁷¹ Transcription, vol. 1, p. 71, lignes 24 et 25.

⁷² Pièce AR-1, onglet 9.

majeures, exigeant ainsi le remplacement de plus de 50 % de la surface anatomique des dents en question, de telle sorte que ces dents peuvent être considérées comme des dents artificiels pour les fins de l'article 11-II-VI de la LTA. De plus, les services dentaires fournis par le D^r Axelrod relativement à la reconstruction de ces dents correspondent aux « services de consultation, de diagnostic ou de traitement ou d'autres services de santé » pour les fins de l'article 5-II-V de la LTA.

(3) Application

[55] Comme il est expliqué dans l'arrêt *CIBC*, pour déterminer quel est l'élément prédominant d'une fourniture unique composée de plusieurs éléments effectuée par le D^r Axelrod à un patient, il est nécessaire d'isoler tous les éléments de la fourniture, puis de déterminer quel élément donne à la fourniture son efficacité sur le plan commercial ou, en d'autres termes, entraîne le paiement de la contrepartie⁷³.

[56] En termes généraux, les divers éléments d'une fourniture de dentisterie prothétique typique effectuée par le D^r Axelrod étaient les suivants :

- a) le diagnostic du besoin dentaire du patient (comme une ou plusieurs dents endommagées ou absentes), la formulation d'un plan de traitement pour répondre à ce besoin, la conceptualisation et la conception de la prothèse nécessaire, la prise de mesures et d'empreintes, la préparation de la ou des dents où sera installée la prothèse, et la fourniture d'instructions écrites (c.-à-d. une prescription) à un laboratoire;
- b) la fabrication par le laboratoire de la prothèse et la livraison de la prothèse au D^r Axelrod;
- c) au besoin, en attendant que soit fabriquée la prothèse permanente, la fabrication (dans le cabinet du D^r Axelrod) d'une prothèse temporaire pour couvrir et protéger les dents naturelles qui ont été préparées;
- d) les modifications évidentes qui doivent être apportées à la prothèse (comme retirer l'acrylique excédentaire), la vérification de la prothèse pour garantir un ajustement et une occlusion appropriés, l'ajustement de la prothèse (au besoin), le retour de la prothèse au laboratoire pour des modifications plus

⁷³ *CIBC*, précité, note 33, par 34, 38, 39, 72 et 76.

importantes (au besoin), l'ajustement des dents naturelles voisines (au besoin), l'installation de la prothèse et, (au besoin) sa fixation en place⁷⁴.

[57] En fonction des éléments de preuve, je suis d'avis que, dans le contexte des présents appels, l'élément prédominant de la fourniture effectuée par le D^r Axelrod à un patient était ses services dentaires professionnels, et non la prothèse comme telle. Les raisons pour lesquelles j'en arrive à cette conclusion sont fondées sur les aspects suivants des éléments de preuve :

- a) Les interventions décrites aux alinéas a), c) et d) du paragraphe qui précède représentent les services dentaires professionnels fournis par le D^r Axelrod, alors que seul l'alinéa b) concerne la fabrication de la prothèse permanente en soi.
- b) Alors que l'alinéa c) du paragraphe qui précède concerne la fabrication par le D^r Axelrod d'une prothèse temporaire, ses services dentaires professionnels liés à la conception, à la fabrication, à l'ajustement et à l'installation de la prothèse temporaire, plutôt que la prothèse temporaire elle-même (laquelle, par sa nature même, n'était que temporaire), constituaient les aspects prédominants de cette portion de la fourniture.
- c) Le D^r Axelrod a expliqué que le coût du matériau acrylique utilisé pour fabriquer une couronne ou un pont temporaire était minime. Il a indiqué que l'aspect important du coût d'une couronne ou d'un pont temporaire, c'est [TRADUCTION] « réellement le temps nécessaire pour sa construction »⁷⁵.
- d) Les documents d'accord financier remis par le D^r Axelrod à ses patients portaient surtout sur le traitement (les interventions dentaires) qu'il fournirait. Dans le cas du patient J, le document d'accord financier indiquait les durées prévues (2,5 heures, 2 heures et 1,25 heure, respectivement) des trois rendez-vous initialement envisagés. Les documents d'accord financier indiquaient le total estimé des honoraires, avec une note précisant que les frais de laboratoire et de matériaux étaient inclus dans les honoraires (plutôt que d'être indiqués séparément).
- e) Comme il est indiqué plus haut, les services dentaires professionnels fournis par le D^r Axelrod au patient A représentaient environ 60 % du coût

⁷⁴ Voir les quatre catégories indiquées dans la deuxième colonne du tableau 2.

⁷⁵ Transcription, vol. 1, p. 90, lignes 2 à 23. Voir aussi le paragraphe 38 plus haut.

total du traitement, alors que les frais de laboratoire représentaient environ 40 % du coût total. Le coût des services dentaires fournis par le D^r Axelrod au patient J (dans la mesure des éléments de preuve disponibles, puisque seulement un des deux états de compte pour le patient J a été produit en preuve) représentait environ 70 % du coût total, alors que les frais de laboratoire représentaient environ 30 % du coût total⁷⁶. En ce qui concerne le patient D, il n'y avait aucuns frais de laboratoire, et le coût des matériaux (c.-à-d. le matériau d'obturation blanc ou autre matériau de restauration)⁷⁷ était minime. Par conséquent, la somme versée par le patient D concernait presque entièrement les services professionnels fournis par le D^r Axelrod.

- f) Durant son témoignage, pour décrire en quoi consiste la fourniture d'une prothèse à un patient, le D^r Axelrod a souvent parlé de ce qu'il faisait pour le patient, ou du traitement qu'il fournissait au patient. Voici quelques exemples :
- i. Pour décrire le document d'accord financier pour le patient A, le D^r Axelrod a expliqué que le but de ce document était de permettre au patient A de comprendre [TRADUCTION] « ce qui sera fait et quelles sont ses obligations »⁷⁸. Le D^r Axelrod a également affirmé que le document d'accord financier était préparé par le gestionnaire ou le coordonnateur des traitements de son cabinet pour discuter [TRADUCTION] « de ce qui devait être fait pour lui [à savoir le patient A] »⁷⁹. Quand on lui a demandé ce qu'avait reçu le patient A, le D^r Axelrod a affirmé [TRADUCTION] qu'« il a reçu des prothèses supérieure et inférieure partielles amovibles et que c'est le service qui lui a été rendu [...] »⁸⁰ [Non souligné dans l'original]

⁷⁶ Voir la décision *Albert*, précitée, note 27, par. 17, qui précise, quoique dans un contexte différent, que le coût relatif de deux éléments d'une fourniture donnée peut être pertinent pour aider à déterminer lequel des deux éléments est prédominant.

⁷⁷ Le D^r Axelrod a expliqué que les termes [TRADUCTION] « matériau de résine composite », « matériau d'obturation blanc », « matériau d'obturation direct », « matériau de restauration direct » et « résine composite » représentent différents termes employés pour décrire la même chose, à savoir une pâte très épaisse à base d'uréthane, contenant du sable siliceux, qui est presque semi-solide, et qui peut être durcie par l'application d'une lumière bleue spéciale. Voir la transcription, vol. 1, p. 74, lignes 2 à 25.

⁷⁸ Transcription, vol. 1, p. 49, lignes 17 et 18.

⁷⁹ Transcription, vol. 1, p. 49, ligne 28 à p. 50, ligne 1.

⁸⁰ Transcription, vol. 1, p. 50, lignes 22 à 25.

Le D^r Axelrod a expliqué qu'il est en général plus facile d'obtenir une rétention stable avec une prothèse supérieure (une prothèse maxillaire) qu'avec une prothèse inférieure (une prothèse mandibulaire), parce que la prothèse supérieure couvre généralement l'ensemble du palais, ce qui assure une bonne succion et, par conséquent, une rétention stable, alors que la langue empêche une conception similaire pour la prothèse inférieure. Dans le cas du patient A, une barre métallique était installée au-dessus de sa gencive inférieure, soutenue par deux implants, à laquelle le D^r Axelrod espérait fixer, au moyen d'une agrafe, la prothèse inférieure pour en augmenter la stabilité⁸¹. Toutefois, lors du rendez-vous prévu pour l'insertion, le D^r Axelrod a décidé qu'il serait préférable de ne pas fixer la prothèse inférieure à la barre avec une agrafe, ce qui l'a obligé à reconstruire et à refaire, en cabinet, [TRADUCTION] « toute la partie de la prothèse inférieure pour qu'elle s'ajuste à la barre sans l'agrafe »⁸².

Ainsi, selon ma compréhension du traitement offert au patient A, il semble que les services dentaires fournis par le D^r Axelrod, plutôt que les prothèses elles-mêmes, représentaient l'élément le plus important du traitement.

- ii. Dans le cas du patient J, même si le D^r Axelrod avait initialement espéré achever le traitement en trois rendez-vous⁸³, il a fallu finalement beaucoup plus de travail, comme il l'a expliqué :

[TRADUCTION]

R. [...] En fin de compte, il a fallu huit rendez-vous. Cela a demandé beaucoup plus de travail [...], il a fallu faire des aller-retour au laboratoire et diverses autres choses pour achever le traitement comme prévu [...]

Q. [...] en gros, qu'a reçu [le patient J] de votre part?

R. Oh, mon Dieu. Elle a reçu beaucoup – beaucoup de travail. Elle a reçu beaucoup de travail. Elle a reçu des ponts temporaires. Elle a reçu deux implants pendant cette période particulière que nous couvrons. Elle a reçu deux couronnes individuelles. Elle a reçu des matériaux de restauration pour la reconstruction des

⁸¹ Transcription, vol. 1, p. 52, ligne 2 à p. 53, ligne 7.

⁸² Transcription, vol.1, p. 53, lignes 8 à 13.

⁸³ Transcription, vol. 1, p. 54, ligne 25 à p. 55, ligne 2.

dents. Elle a reçu un traitement de canal, ce qui selon nous fait partie d'une dentisterie normale, comme on dit. Et c'est tout, je pense⁸⁴.

Alors que le patient J a reçu plusieurs prothèses, le D^r Axelrod, lorsqu'il a décrit le traitement fourni, a mis l'accent sur la quantité de travail qu'il a dû effectuer.

- iii. Dans le cas de la reconstruction partielle d'une dent, rien n'est fabriqué en laboratoire. Comme le montre le cas du patient D, le D^r Axelrod a fait toute la reconstruction lui-même, en utilisant en général un matériau d'obturation blanc, tout en travaillant en cabinet. Ainsi, les services dentaires fournis par le D^r Axelrod étaient clairement l'élément important du traitement de reconstruction partielle.
- iv. Le D^r Axelrod a déclaré que, lorsqu'il reçoit une prothèse du laboratoire, elle est généralement accompagnée d'une facture du laboratoire. Toutefois, le D^r Axelrod ne peut remettre sa propre facture à son patient tant que tous ses services n'ont pas été rendus⁸⁵. Plus précisément, le règlement régissant les dentistes indique que [TRADUCTION] « ils peuvent uniquement facturer un service qui a été rendu »⁸⁶. Si j'applique la démarche énoncée dans l'arrêt *CIBC*, il me semble que c'est l'achèvement de tous les services dentaires fournis par le D^r Axelrod qui mène au versement de ses honoraires.

[58] L'examen de la preuve qui précède appuie ma conclusion selon laquelle ses services dentaires professionnels, et non les prothèses, représentaient l'élément prédominant des fournitures respectives effectuées par le D^r Axelrod à ses patients en dentisterie prothétique.

D. Prépondérance

[59] Comme il est indiqué ci-dessus, l'intimé est d'avis que la fourniture effectuée par le D^r Axelrod de dents artificielles relève de l'article 11-II-VI de la LTA. Toutefois, l'intimé est d'avis que la fourniture effectuée par le D^r Axelrod de ses services en lien avec des dents artificielles relève également de l'article 5-II-V de la LTA, puisque les services fournis par le D^r Axelrod aux patients en question

⁸⁴ Transcription, vol. 1, p. 55, lignes 3 à 7 et 15 à 24.

⁸⁵ Transcription, vol. 1, p. 77, lignes 4 à 16.

⁸⁶ Transcription, vol. 1, p. 76, lignes 18 et 19.

constituaient des « services de consultation, de diagnostic ou de traitement ou d'autres services de santé, rendus par un médecin à un particulier »⁸⁷. Selon l'intimé, lorsqu'une fourniture de dents artificielles relève à la fois de l'annexe V et de l'annexe VI, il est nécessaire d'établir une règle de départage prévoyant qu'une annexe prévaut sur l'autre. L'intimé affirme que la règle attributive de prépondérance qui s'applique est dérivée de la déclaration suivante du juge Kempo dans la décision *Buccal Services*⁸⁸ :

[TRADUCTION]

À mon avis, lorsque le service est clairement inclus dans l'annexe V, le service est exonéré et ce statut a préséance sur les dispositions relatives à la détaxation. Toutefois, si des services médicaux ou dentaires sont inclus dans l'annexe VI et qu'ils ne sont pas couverts par les dispositions relatives à l'exonération, ce sont les dispositions relatives à la détaxation qui s'appliquent⁸⁹.

[60] Alors que la première phrase de l'extrait ci-dessus semble soutenir l'argument de prépondérance avancé par l'intimé, la seconde phrase du même extrait semble indiquer que les dispositions sur la détaxation de l'annexe VI sont évincées par les dispositions sur l'exonération de l'annexe V uniquement lorsqu'il existe un chevauchement clair et réel entre les dispositions sur l'exonération et les dispositions sur la détaxation.

[61] Le D^r Axelrod est d'avis qu'il n'est nullement nécessaire d'appliquer une règle de prépondérance ou de départage, puisque, selon lui, ses fournitures ne relèvent pas à la fois de l'article 5-II-V et de l'article 11-II-VI de la LTA. Il affirme plutôt que toutes ses fournitures liées aux prothèses, aux ponts, aux couronnes, aux implants et aux reconstructions d'obturations ne concernent que les dents artificielles détaxées, et relèvent par conséquent uniquement de l'article 11-II-VI de la LTA⁹⁰. Toutefois, si je conclus le contraire, le D^r Axelrod affirme que⁹¹, comme la juge Wong l'a affirmé dans la décision *Davis Dentistry*, il semble qu'il n'y a « rien dans

⁸⁷ Comme il est souligné ci-dessus, l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA définit le terme « médecin » de manière à inclure un dentiste.

⁸⁸ Transcription, vol. 2, p. 147, lignes 3 à 16; p. 150, ligne 27 à p. 151, ligne 8; p. 153, ligne 25 à p. 154, ligne 1; et p. 154, lignes 10 à 13.

⁸⁹ *Buccal Services Ltd. v. The Queen*, [1994] GSTC 70 (CCI), par. 14. Voir aussi *CIBC World Markets Inc. c. La Reine*, 2018 CCI 103, par. 49.

⁹⁰ Transcription, vol. 2, p. 140, lignes 15 à 17.

⁹¹ Transcription, vol. 2, p. 140, lignes 9 à 14 et 24 à 27.

la loi [permettant de] conclure que l'annexe V l'emporte sur l'annexe VI en cas de contradiction apparente ou possible entre les deux »⁹².

[62] Comme je l'ai souligné ci-dessus, j'ai conclu que le D^r Axelrod a effectué des fournitures uniques, plutôt que des fournitures multiples, à ses patients. Comme je l'ai expliqué, selon la preuve, l'élément prédominant de ces fournitures concernait la fourniture de services dentaires. Toutefois, si ces fournitures peuvent être considérées comme relevant à la fois de l'article 5-II-V et de l'article 11-II-VI de la LTA, à savoir si ces fournitures sont à la fois exonérées et détaxées (point de vue auquel je ne souscris pas), l'exonération des fournitures empêchera la pratique dentaire du D^r Axelrod (qui est une entreprise) d'être considérée comme une activité commerciale, en raison de l'exception figurant à la fin de l'alinéa a) de la définition du terme « activité commerciale », au paragraphe 123(1) de la LTA⁹³.

E. Fournitures accessoires

[63] En ce qui a trait à la question énoncée à l'alinéa 3c) ci-dessus, l'article 138 de la LTA prescrit ce qui suit :

Pour l'application de la présente partie, le bien ou le service dont la livraison ou la prestation peut raisonnablement être considérée comme accessoire à la livraison ou à la prestation d'un autre bien ou service est réputé faire partie de cet autre bien ou service s'ils ont été fournis ensemble pour une contrepartie unique.

[64] L'article 138 de la LTA exige que les fournitures distinctes soient effectuées moyennant une seule contrepartie⁹⁴. Comme j'ai conclu que le D^r Axelrod a effectué des fournitures uniques à ses patients, plutôt que des fournitures multiples, l'article 138 ne s'applique pas aux présents appels.

F. Allocation de fournitures multiples

[65] Puisque j'ai conclu que le D^r Axelrod a effectué des fournitures uniques à ses patients, plutôt que des fournitures multiples, il n'est pas nécessaire que je me penche sur la question énoncée à l'alinéa 3d) ci-dessus.

⁹² *Davis Dentistry*, précitée, note 17, par. 42.

⁹³ Essentiellement, cette exception prescrit qu'une entreprise qui comporte la réalisation de fournitures exonérées n'est pas une activité commerciale. Voir Sherman, *Canada GST Service*, précité, note 31, dossier C11, p. VI-298.3 (2012-01-16).

⁹⁴ *Jema International Travel Clinic*, précitée, note 14, par. 37.

G. Article 34-II-VI

[66] Le D^r Axelrod est d'avis que les services qu'il a fournis ne consistaient pas simplement à « installer, entretenir, restaurer, réparer ou modifier »⁹⁵ des dents artificielles. Ses services constituaient plutôt [TRADUCTION] « un élément de la fabrication ou de la fourniture de dents artificielles »⁹⁶. Comme il est indiqué ci-dessous, l'avocat du D^r Axelrod a affirmé que, pour que l'article 34-II-VI de la LTA s'applique, il doit y avoir une fourniture indépendante d'un service, ce qui, comme il l'affirme, n'était pas le cas dans les faits des présents appels :

[TRADUCTION]

Laissez-moi commencer avec l'article 34 [...] Je veux mettre l'accent [...] sur l'article 34, qui prévoit explicitement une interaction entre l'annexe sur les fournitures exonérées et l'annexe sur les fournitures détaxées. Il arrive qu'il y ait une fourniture et un service de ces différents types. Il s'agit d'un service de santé, [...] mais il doit y avoir fourniture d'un service, un service indépendant. Il ne s'agit pas d'une situation où l'élément d'une fourniture différente relève de l'article 34. Donc, pour en venir à l'article 34, la Cour doit déterminer qu'une partie de ce qu'a fait le D^r Axelrod est une fourniture indépendante d'un service lié à ces choses, ou à ces types de services »⁹⁷.

Par conséquent, le D^r Axelrod est d'avis que ses services concernant des dents artificielles ne relevaient pas de l'article 34-II-IV de la LTA⁹⁸.

[67] L'intimé n'a pas parlé directement de l'article 34-II-IV de la LTA, si ce n'est pour commenter l'interprétation de cette disposition faite par l'ancien juge en chef Bowman dans l'affaire *Singer*⁹⁹. L'intimé soutient que plutôt que d'entreprendre une « analyse [interprétative] générale ou précise » dans l'affaire *Singer*, le juge en chef Bowman aurait dû simplement souligner que si une fourniture donnée est à la fois exonérée et détaxée, l'exonération a préséance, de telle sorte qu'il est impossible de réclamer des CTI, puisqu'il n'y a pas eu activité commerciale¹⁰⁰.

[68] Puisqu'il n'est pas nécessaire que je fonde ma décision sur l'article 34-II-IV de la LTA, et puisque aucune des parties n'a affirmé que je devrais prendre en

⁹⁵ Voir article 34-II-VI de la LTA.

⁹⁶ Transcription, vol. 2, p. 138, lignes 11 et 12.

⁹⁷ Transcription, vol. 2, p. 166, ligne 28 à p. 167, ligne 13.

⁹⁸ Transcription, vol. 2, p. 138, lignes 8 à 13.

⁹⁹ *Dr. James Singer Inc. c. La Reine*, 2006 CCI 205.

¹⁰⁰ Transcription, vol. 2, p. 150, ligne 18 à p. 151, ligne 3.

considération cette disposition, je ne le ferai pas, si ce n'est pour dire que la conclusion à laquelle je suis parvenu est conforme à l'approche législative adoptée à l'article 34-II-IV.

VII. **CONCLUSION**

[69] Pour les motifs exposés ci-dessus, les appels sont rejetés, sans dépens.

Signé à Edmonton (Alberta), ce 12^e jour de décembre 2022.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

RÉFÉRENCE : 2022 CCI 157

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2017-1012(GST)I

INTITULÉ : SAMUEL S. AXELROD c. SA MAJESTÉ
LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 14 et 17 décembre 2021

DATES DE DÉPÔT DES
OBSERVATIONS : Le 28 janvier 2022 et le 7 février 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

DATE DU JUGEMENT : Le 12 décembre 2022

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelant : M^e Mark Tonkovich
M^e Zvi Halpern-Shavim
M^e Allan Gelkopf

Avocats de l'intimé : M^e William Switzer
M^e Carrie Calabrese

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Noms : M^e Mark Tonkovich
M^e Zvi Halpern-Shavim
M^e Allan Gelkopf

Cabinet : Blake, Cassels & Graydon LLP

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