

DOUANES ET ACCISE

LOI SUR LA TAXE D'ACCISE

Appel d'une décision (2016 CCI 149) par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) a rejeté l'appel interjeté par l'appelant à l'encontre de sa cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 concernant les frais annuels de villégiature payés par les membres du programme Intrawest — Le programme Intrawest est un programme d'appartements en multipropriété qui offre des résidences de vacances construites par des promoteurs canadien et américain dans des centres de villégiatures situés au Canada, aux États-Unis et au Mexique — Les membres du programme achètent des points pour louer les résidences de vacances — Les promoteurs ont transféré les résidences de vacances à l'appelant en échange des points requis pour obtenir le droit d'occuper et d'utiliser les résidences pendant une année complète à perpétuité — Le promoteur vend ensuite les points de villégiature obtenus de l'appelant à l'acheteur d'une résidence en multipropriété, qui utilise ensuite les points pour réserver une résidence de villégiature pendant une période déterminée chaque année — L'art. 165(1) de la Loi impose la TPS sur les fournitures taxables « effectuées au Canada » — Selon l'art. 142(1), certaines fournitures sont réputées être effectuées au Canada et selon l'art. 142(2), certaines sont réputées être effectuées à l'étranger — L'appelant n'a pas perçu la TPS sur les frais de villégiature facturés chaque année aux membres du programme Intrawest — Une cotisation a été établie en vertu de la Loi par rapport aux frais de villégiature annuels payés par les membres du programme Intrawest — L'appelant s'est opposé à la cotisation et a finalement interjeté appel devant la C.C.I. — Il a soutenu que les frais de villégiature lui avaient été versés à titre de remboursement pour les dépenses qu'il avait engagées en tant que mandataire des membres du programme Intrawest et que la TPS n'était donc pas exigible — À titre subsidiaire, si la TPS s'appliquait aux frais de villégiature, l'appelant a fait valoir que parce que les résidences de villégiature administrées et exploitées dans le cadre du programme Intrawest sont situées au Canada et à l'étranger, la TPS devrait être allouée selon le fondement qu'il propose et non selon le fondement appliqué par le ministre du Revenu national — La C.C.I. a conclu, entre autres, que l'appelant lui-même détenait un intérêt bénéficiaire à l'égard des résidences de vacances; que les membres n'étaient pas responsables de l'exploitation, de la réparation et de l'entretien des résidences, et qu'étant donné que les membres n'avaient aucun droit reconnu par la loi à l'égard des dépenses d'exploitation, il n'existait aucune relation de mandataire entre l'appelant et les membres — La C.C.I. a également conclu que les frais de villégiature constituaient une contrepartie payable pour une fourniture — La C.C.I. a déterminé que l'appelant a effectué une seule fourniture de services — La C.C.I. a remarqué une incohérence dans le libellé des art. 142(1)d) et 142(2)d) lorsque le service fourni est « lié à un immeuble » — Pour régler cette incohérence, la C.C.I. a conclu que le service devait être rendu directement dans l'immeuble ou en lien direct avec l'immeuble — La C.C.I. a déterminé que la fourniture est réputée être effectuée au Canada au sens de l'art. 142(1)g) de la Loi, car l'appelant a exécuté le service partiellement au Canada; la TPS s'appliquait à la totalité des frais de villégiature payés par les membres du programme Intrawest — Il s'agissait de savoir si la C.C.I. a commis une erreur en concluant que les frais de villégiature ne constituaient pas le remboursement des dépenses engagées par l'appelant en tant que mandataire des membres du programme Intrawest et en interprétant et appliquant les règles du lieu de fourniture — L'appelant n'a pas démontré que la C.C.I. a commis une erreur en concluant que les frais de villégiature ne représentaient pas le remboursement des dépenses engagées par l'appelant — La conclusion défavorable que la C.C.I. a tirée en raison du défaut de l'appelant de fournir une entente écrite démontrant que les promoteurs et les acheteurs des points de villégiature avaient désigné l'appelant pour qu'il agisse en tant que mandataire à l'égard des frais d'exploitation n'était pas importante — L'examen que la C.C.I. a fait de la conduite des parties était suffisant — La C.C.I. n'a pas ignoré de documents clés — La C.C.I. a commis une erreur dans son application des art. 142(1) et 142(2) de la Loi en divisant la fourniture unique en éléments constitutifs

pour déterminer si chaque élément était lié directement et uniquement à l'immeuble — Les services administratifs sur lesquels la C.C.I. s'est fondée pour appliquer la règle générale du lieu de la fourniture faisaient partie intégrante de l'exécution du programme Inrawest et ne pouvaient pas être exclus de la fourniture — Cette conclusion fait directement intervenir l'incohérence entre les art. 142(1)d) et 142(2)d) — En l'espèce, l'élément prédominant de la fourniture est l'utilisation des frais annuels de villégiature pour financer le programme — L'incohérence de la Loi s'explique par le fait que le législateur n'a pas envisagé qu'une fourniture unique puisse être faite à l'égard de plusieurs immeubles dont certains se trouvent au Canada et d'autres à l'étranger — La Loi prévoit qu'une fourniture unique sera assujettie à une taxe sur l'ensemble de la contrepartie payée pour la fourniture ou qu'elle ne sera assujettie à aucune taxe — Les art. 142(1)d) et 142(2)d) s'appliquent tant à la fourniture d'un immeuble qu'à un service « lié à un immeuble » — L'interprétation de la C.C.I. rend l'art. 142(1)d) redondant et érige l'art. 142(1)g) au rang de disposition applicable par défaut à tous les services rendus au Canada et à l'étranger — La question de savoir si deux éléments forment une fourniture unique ou deux ou de multiples fournitures est une question de fait qu'il faut trancher avec une généreuse dose de bon sens — Une fourniture unique de services partiellement consommés au Canada est réputée être fournie entièrement au Canada selon la règle générale du lieu de la fourniture — En principe, rien n'empêche de diviser la fourniture afin qu'elle soit traitée comme deux fournitures pour reconnaître qu'en fin de compte les services sont intrinsèquement distincts — Les services liés à l'exploitation des résidences de vacances au Canada sont une fourniture taxable — Les services liés à l'exploitation des résidences de vacances du programme Inrawest à l'étranger sont des services liés à un immeuble situé à l'étranger et sont donc non taxables — Cette approche reconnaît qu'il y a une distinction entre le groupe de services interreliés qui constituent le programme Inrawest et la réalité selon laquelle le groupe de services est offert individuellement pour chaque immeuble — L'allocation proposée par l'appelant reflète de manière plus équitable et raisonnable la nature de la fourniture taxable — Les cotisations de TPS ont été renvoyées au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation sur le fondement que la TPS n'est exigible que sur la partie des frais de villégiature payés à l'appelant pour les services fournis en lien avec les résidences de vacances situées au Canada — Appel accueilli.

CLUB INRAWEST C. CANADA (A-249-16, 2017 CAF 151, juge Dawson, J.C.A, jugement en date du 11 juillet 2017, 38 p.)