

Dossier : 2012-3401(GST)G

ENTRE :

CLUB INTRAWEST,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 24, 25 et 26 novembre 2014 à Vancouver
(Colombie-Britannique) et le 27 janvier 2015 à Ottawa (Ontario)

Devant : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Chia-yi Chua
M^e Wendy A. Brousseau
M^e John C. Yuan

Avocates de l'intimée : M^e Lynn M. Burch
M^e Shannon Currie

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints :

L'appel des cotisations relativement aux périodes de déclaration mensuelle se terminant le 31 octobre de chaque année, de 2002 à 2007, établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont les avis sont datés du 19 août 2010 en ce qui concerne la période de déclaration mensuelle d'octobre 2007, et du 20 août 2010

en ce qui concerne la période de déclaration mensuelle d'octobre pour chacune des années 2002 à 2006, est rejeté.

L'appel concernant la cotisation à l'égard de la période de déclaration mensuelle se terminant le 31 octobre 2008 est annulé.

Les parties ont trente jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations à l'égard du montant des dépens que la Cour devrait adjuger à l'intimée. Si aucune observation n'est reçue, les dépens seront être adjugés à l'intimée selon le montant prévu au tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de juin 2016.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2018.

François Brunet, réviseur

TABLE DES MATIÈRES

| | |
|--|------------------------------------|
| I. Introduction..... | 1 |
| II. Témoins | 3 |
| III. Résumé des faits | 4 |
| Cession de résidences de vacances à l'appelante | 6 |
| La participation du promoteur canadien et du promoteur américain à la vente du programme Intrawest | 9 |
| Vente de points de villégiature | 11 |
| Les frais annuels de villégiature | 12 |
| Autres offres de résidences de vacances..... | 16 |
| IV. Première question en litige : l'appelante a-t-il acquis de nombreux produits et services en qualité de mandataire des membres de l'appelante? .. | 18 |
| The Law | Erreur ! Signet non défini. |
| Taxe perçue en vertu de la section II de la Loi sur la TPS | 18 |
| Relation mandant-mandataire | 20 |
| Pouvoir de l'appelante d'influer sur la situation juridique d'un membre de l'appelante..... | 21 |
| Cession de résidences de vacances canadiennes du promoteur canadien à l'appelante..... | 23 |
| Cession de résidences de vacances américaines/mexicaines à l'appelante ... | 28 |
| Est-ce que le promoteur canadien ou le promoteur américain a cédé des intérêts bénéficiaires dans les résidences de vacances aux acheteurs de points de villégiature?..... | 28 |
| Est-ce que l'appelante a cédé des intérêts bénéficiaires dans les résidences de vacances directement aux acheteurs de points de villégiature? | 31 |

| | |
|--|-----------|
| Est-ce que l'appelant a cédé des intérêts bénéficiaires dans les résidences de vacances à une fiducie au bénéfice des membres? | 31 |
| Conclusion | 34 |
| Consentement du mandant et du mandataire | 34 |
| Les éléments qui forment les frais annuels de villégiature..... | 40 |
| Le libellé dans les règlements administratifs et la déclaration générale | 41 |
| Capacité du promoteur canadien d'éviter de payer les frais annuels de villégiature | 42 |
| Maîtrise | 43 |
| Conclusion | 44 |
| V. Deuxième question en litige : Est-ce que la fourniture a été effectuée au Canada? | 45 |
| Incohérence législative de l'article 142 | 46 |
| Fourniture d'un service ou d'un bien meuble incorporel? | 51 |
| Est-ce que l'appelant effectue une fourniture unique ou des fournitures multiples en contrepartie des frais annuels de villégiature? | 56 |
| Taxation de la fourniture d'un service qui se rapporte à un immeuble au Canada et à un immeuble à l'étranger | 58 |
| Est-ce que la fourniture dont est saisie la Cour est réputée avoir été effectuée au Canada? | 70 |
| VI. Troisième question en litige : le ministre a-t-il respecté les dispositions de la Loi sur la TPS au moment de calculer la taxe nette de l'appelant? | 71 |
| VII. Conclusion | 77 |

Référence : 2016 CCI 149
Date : 20160609
Dossier : 2012-3401(GST)G

ENTRE :

CLUB INTRAWEST,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D'Arcy

I. Introduction

[1] Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelant au sujet de sa période de déclaration mensuelle se terminant le 31 octobre pour chacune des années 2002 à 2007. L'appelant a aussi interjeté appel concernant sa période de déclaration mensuelle se terminant le 31 octobre 2008. Avec le consentement de l'appelant, j'ai annulé l'appel au début de l'audience.

[2] Ainsi qu'il est indiqué dans l'exposé conjoint des faits partiel modifié et des questions (l'**ECFPMQ**), l'appelant [TRADUCTION] « a été créé afin de faciliter l'administration et l'exploitation de logements de villégiature en lien avec un régime de propriété de logements de vacances [...] » (le **programme Intrawest**)¹.

[3] Les questions en litige en l'espèce découlent d'opérations conclues entre les parties suivantes :

¹ ECFPMQ, au paragraphe 4.

- L'appelant.
- Intrawest Resort Ownership Corporation et ses sociétés remplaçantes, Intrawest Corporation et Intrawest ULC (individuellement et collectivement désignées comme le **promoteur canadien**).
- Intrawest Resort Ownership U.S. Corporation et Resort Ventures L.P (désignées toutes deux comme le **promoteur américain**).
- Certaines tierces parties situées au Canada qui ont conclu une entente avec le promoteur canadien qui leur permettait de participer au programme Intrawest (les **acheteurs de points de villégiature canadiens**).
- Certaines tierces parties situées aux États-Unis qui ont conclu une entente avec le promoteur américain qui leur permettait de participer au programme Intrawest (les **acheteurs de points de villégiature américains**).

[4] L'appel a trait aux questions en litige suivantes qui découlent de la participation de l'appelant au programme Intrawest :

- L'appelant a-t-il acquis de nombreux produits et services en qualité de mandataire des acheteurs de points de villégiature canadiens, des acheteurs de points de villégiature américains, du promoteur canadien et du promoteur américain (collectivement désignés comme les **membres de l'appelant**)?
- Si l'appelant n'a pas acquis les nombreux produits et services en qualité de mandataire des membres de l'appelant,
 - quelle était la nature de la fourniture faite par l'appelant aux membres de l'appelant? Plus précisément, s'agissait-il de la fourniture d'un bien meuble incorporel ou d'un service?
 - comment les *règles sur le lieu de fourniture* de l'article 142 de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la **Loi sur la TPS**) s'appliquent-elles à la fourniture d'un bien meuble incorporel ou d'un service qui a trait à des immeubles situés au Canada et à des immeubles situés à l'étranger?

- Le ministre a-t-il suivi les dispositions de la Loi sur la TPS pour calculer la taxe nette de l'appelant?

II. Témoins

[5] L'appelant a cité à témoigner deux personnes, M. Robert Keith Thompson et M^{me} Sandra Ruff.

[6] M. Thompson est avocat à la retraite. Il a informé la Cour qu'à partir de 1993, il est intervenu pour le compte d'Intrawest Corporation (la société mère du promoteur canadien) et du promoteur canadien. M. Thompson a fait savoir à la Cour que ses clients, Intrawest Corporation et le promoteur canadien, renonçaient à leur privilège relativement aux discussions qu'il avait eues avec eux relativement à l'établissement de l'appelant et à la rédaction de documents concernant l'établissement de l'appelant².

[7] La majeure partie du témoignage de M. Thompson concernait l'identification de certains documents qu'il a rédigés au nom du promoteur canadien. L'ECFPMQ discute la majorité de ces documents.

[8] Dans son témoignage, M. Thompson a dit qu'il n'est pas intervenu pour l'appelant. De plus, il n'a pas participé aux opérations entre le promoteur canadien et les acheteurs de points de villégiature canadiens dans le cadre desquelles les acheteurs de points de villégiature canadiens achetaient leur participation au programme Intrawest³.

[9] M^{me} Ruff est comptable, au service d'une division du promoteur canadien. Plus précisément, elle est la vice-présidente, Finances de la division Intrawest Resort Club Group du promoteur canadien. La majorité de son témoignage a porté sur le calcul des frais annuels que l'appelant facture aux membres de l'appelant (les **frais annuels de villégiature**).

[10] Je conclus que ces deux témoins sont crédibles.

² Transcription, page 56, témoignage de M. Thompson.

³ Transcription, page 111, témoignage de M. Thompson.

[11] L'intimée a cité à témoigner trois personnes : M. Jaya Abraham, M^{me} Brenda Ewing et M. Dennis Lum.

[12] M. Abraham et M^{me} Ewing sont acheteurs de points de villégiature canadiens. En 2008, après les périodes de cotisation, M^{me} Ewing était représentante commerciale du promoteur canadien.

[13] M. Lum est vérificateur de grandes entreprises et il a été au service de l'ARC pendant 25 ans.

[14] Je conclus que tous sont des témoins crédibles de l'intimée.

III. Résumé des faits

[15] L'appelant est une société sans capital-actions et sans but lucratif qui a été créée le 9 novembre 1993 en vertu des lois de l'État du Delaware aux États-Unis. L'appelant est inscrit aux fins de la TPS dont l'adresse d'affaires est le 375, rue Water, bureau 326, Vancouver (Colombie-Britannique)⁴.

[16] Au moment d'établir la cotisation de l'appelant, le ministre a supposé que l'appelant était à l'époque en cause résident au Canada. L'appelant n'a produit nul élément de preuve afin de réfuter cette hypothèse.

[17] Le paragraphe 14 de l'ECFPMQ relève que les documents suivants régissent le programme IntraWest :

- Pièce A-1, tableau 1 : Le tableau contient une entente intitulée [TRADUCTION] QUATORZIÈME DÉCLARATION MODIFIÉE ET MISE À JOUR concernant le Club IntraWest conclue par l'appelant et le promoteur canadien (la **déclaration générale**).
- Pièce A-1, tableau 13 : Le tableau contient deux documents : le certificat de constitution en personne morale de l'appelant avec modifications (les **documents de constitution en personne morale**) et les règlements administratifs de l'appelant (les **règlements administratifs**).

⁴ ECFPMQ, paragraphes 1 à 3.

- « Les ententes régissant les contrats de fiducie recensés [...] au paragraphe 19 » de l'ECFPMQ. Le paragraphe 19 indique ce qui suit :

[TRADUCTION]

Lorsque le promoteur [le promoteur canadien] a cédé une résidence de vacances au Canada au Club [l'appelant], le titre juridique de la résidence de vacances a été transféré à une société de fiducie créée en vertu du droit canadien, en tant que fiduciaire pour le Club [l'appelant]. Lorsque le promoteur américain a cédé une résidence de vacances aux États-Unis ou au Mexique au Club [l'appelant], le titre juridique de la résidence de vacances a été transféré à une société de fiducie créée en vertu du droit américain, en tant que fiduciaire pour le Club [l'appelant].

Je désignerai la convention de fiducie concernant le promoteur canadien et l'appelant par l'expression **convention de nue-fiducie canadienne** et l'entente concernant le promoteur américain et l'appelant par l'expression la **convention de nue-fiducie américaine**.

- Pièce A-1, tableau 6 : « les lignes directrices énonçant les règles s'appliquant aux membres en rapport avec le programme Intrawest » (les **lignes directrices sur l'adhésion**).
- Pièce A-1, tableau 8 : Le document intitulé Convention d'adhésion et d'achat qui a été conclue entre le promoteur canadien et un acheteur de points de villégiature canadien (la **convention d'adhésion et d'achat canadienne**).
- Pièce A-3 : Un document intitulé Certificat d'adhésion.

[18] Comme il est indiqué au paragraphe 13 de l'ECFPMQ, les parties reconnaissent que les documents figurant aux pièces A-1 et A-2 sont substantiellement représentatifs de ces documents pour la période entre 2002 et 2007. Je suppose que le certificat d'adhésion, pièce A-3, est également substantiellement représentatif de ce document pour la période entre 2002 et 2007.

[19] Le promoteur canadien a créé l'appelant et créé le programme Intrawest en 1993. Pendant la période pertinente, le programme concernait des résidences de vacances situées dans des centres de villégiature au Canada (les **résidences de**

vacances canadiennes), aux États-Unis et au Mexique⁵ (les **résidences de vacances américaines/mexicaines**).

[20] Je crois comprendre que les résidences de vacances canadiennes et les résidences de vacances américaines/mexicaines (que j'appellerai collectivement les **résidences de vacances**) sont des studios et des condominiums de une, deux et trois chambres dans les divers centres de villégiature⁶.

[21] Le promoteur canadien a, soit construit, soit acheté les résidences de vacances canadiennes⁷. Il semble que le promoteur américain a, soit construit, soit acheté les résidences de vacances américaines⁸. Le promoteur canadien et le promoteur américain ont cédé leurs intérêts respectifs dans les résidences de vacances canadiennes et les résidences de vacances américaines à l'appelant; je reviendrai là-dessus.

[22] L'appelant a retenu les services du promoteur canadien pour gérer et exploiter les résidences de vacances canadiennes et les résidences de vacances américaines⁹.

Cession de résidences de vacances à l'appelant

[23] Le promoteur canadien et le promoteur américain ont chacun cédé les résidences de vacances individuelles à l'appelant. L'appelant a payé les résidences de vacances en cédant les droits d'occupation aux résidences de vacances, à perpétuité, au promoteur canadien et au promoteur américain respectivement¹⁰. J'ai reçu très peu d'éléments de preuve détaillés relativement à ces deux opérations clés.

[24] L'ECFPMQ signale ce qui suit :

⁵ ECFPMQ, paragraphe 9; pièce A-13.

⁶ ECFPMQ, paragraphe 6.

⁷ ECFPMQ, paragraphe 7.

⁸ ECFPMQ, paragraphe 19.

⁹ ECFPMQ, paragraphe 63; pièce A-1, tableau 10, article 3.1.

¹⁰ Pièce A-1, alinéa 2.1a).

[TRADUCTION]

7. Lorsque le ou les promoteurs [le promoteur canadien] cèdent une résidence de vacances, soit construite, soit acquise, au Club [l'appelant], celle-ci est cédée en échange du nombre de points de villégiature nécessaire pour obtenir le droit d'occuper et d'utiliser la résidence de vacances pendant une année complète¹¹.

[...]

12. La valeur des points pour avoir le droit d'occuper et d'utiliser la résidence de vacances dans un centre de villégiature donné est déterminée avant que le ou les promoteurs [le promoteur canadien] cèdent la résidence de vacances au Club [l'appelant].

[25] J'ai conclu des paragraphes 7 et 12 de l'ECFPMQ, et après avoir lu l'alinéa 2.1a) de la pièce A-1, que le promoteur canadien a cédé les résidences de vacances à l'appelant en contrepartie des droits d'occupation, à perpétuité, de la résidence de vacances. Les droits d'occupation sont attestés par un système de points. Selon le paragraphe 11 de l'ECFPMQ, le promoteur canadien détermine le nombre réel de points qui représente la valeur d'occupation d'une résidence chaque journée d'une année (les **points de villégiature**).

[26] Bien que les paragraphes 7 et 12 de l'ECFPMQ mentionnent uniquement le promoteur canadien, je suppose que le promoteur américain a reçu la même contrepartie lorsqu'il a cédé des résidences américaines/mexicaines à l'appelant.

[27] L'appelant n'a pas produit devant la Cour les ententes réelles de cession utilisées par le promoteur canadien pour céder les résidences de vacances canadiennes à l'appelant (la **convention de cession de résidences de vacances canadiennes**) ou utilisées par le promoteur américain pour céder les résidences de vacances américaines/mexicaines à l'appelant (la **convention de cession de résidences de vacances américaines**). Les avocats de l'appelant ont soutenu que la déclaration générale a donné effet aux cessions. Je ne suis pas de cet avis. Bien que la déclaration générale permette que les cessions aient lieu, il ne s'agit pas d'une convention qui cède effectivement les résidences de vacances à l'appelant. La déclaration générale ne contient aucune clause de base nécessaire pour mettre

¹¹ Le paragraphe 5 de l'ECFPMQ signale que le promoteur canadien, c.-à-d. Intrawest Resort Ownership Corporation et ses sociétés remplaçantes, sera désigné dans l'ECFPMQ comme étant « le promoteur ». Les parties ont confirmé à la Cour par une lettre datée du 15 février 2016, que le mot « promoteur(s) » utilisé dans l'ECFPMQ renvoie uniquement à Intrawest Ownership Corporation et ses sociétés remplaçantes.

en vigueur la cession d'une résidence de vacances précise, notamment une clause de contrepartie, une clause sur la date de cession et une clause qui précise les intérêts qui sont cédés. M. Thompson a confirmé à la Cour que les cessions ont été exécutées à l'aide de documents dont la Cour n'est pas saisie¹².

[28] De plus, l'appelant n'a pas cité à témoigner un quelconque employé, dirigeant ou administrateur du promoteur canadien, du promoteur américain ou de l'appelant qui était au courant des modalités de ces conventions. En fait, l'appelant n'a convoqué nul employé, dirigeant ou administrateur de l'appelant à témoigner devant la Cour.

[29] Par conséquent, comme je le dirai plus loin, la Cour n'est pas certaine des droits bénéficiaires sur les résidences de vacances, ni des responsabilités relativement aux résidences de vacances, qui ont été retenues par l'appelant en vertu des deux conventions de cession; je reviendrai là-dessus.

[30] Comme on l'a déjà dit, lorsque le promoteur canadien cédait une résidence de vacances canadienne à l'appelant, le titre juridique était transféré à un fiduciaire en vertu de la convention de nue-fiducie canadienne. Lorsque le promoteur américain cédait une résidence de vacances américaine/mexicaine à l'appelant, le titre juridique était transféré à un fiduciaire en vertu de la convention de nue-fiducie américaine.

[31] L'appelant a produit devant notre Cour la copie de la convention de nue-fiducie canadienne entre le nu-fiduciaire canadien, le promoteur canadien et l'appelant. L'article 2.1 de l'acte de fiducie stipule :

[TRADUCTION]

2.1 Désignation: Le Club [l'appelant] désigne le fiduciaire comme son nu-fiduciaire pour détenir le titre juridique du logement de villégiature en fidéicomis pour le Club et au nom de ce dernier [l'appelant] conformément aux modalités de la présente convention. Le fiduciaire accepte la désignation et déclare qu'il :

a) détiendra le titre juridique du logement de villégiature pour le Club [l'appelant] en fidéicomis en qualité de nu-fiduciaire pour le Club et au nom de ce dernier [l'appelant]; et

¹² Transcription, pages 93 et 95, témoignage de M. Thompson.

b) ne détiendra aucun droit bénéficiaire dans le logement de villégiature et que tous les droits bénéficiaires et en equity dans le logement de villégiature seront conférés uniquement et exclusivement au Club [l'appelant] au bénéfice du Club [l'appelant] et de ses membres¹³.

[32] Il n'a pas été produit devant notre la copie de la convention de nue-fiducie américaine. Il semble, selon les éléments de preuve dont je dispose, que le nu-fiduciaire américain détenait le titre juridique des résidences de vacances en fidéicommiss en qualité de nu-fiduciaire pour l'appelant et au nom de ce dernier¹⁴.

La participation du promoteur canadien et du promoteur américain à la vente du programme Intrawest

[33] Le promoteur canadien commercialise et vend le programme Intrawest au Canada¹⁵. Le promoteur américain commercialise et vend le programme Intrawest aux États-Unis¹⁶.

[34] L'ECFPMQ donne la description suivante de la participation du promoteur canadien au programme :

[TRADUCTION]

- Le promoteur canadien attribue « une valeur en points » (points de villégiature) pour le droit d'occuper pendant une journée dans chaque [résidence de vacances], avec des variantes possibles dans la valeur en points attribuée pour la [résidence de vacances] donnée, selon l'une des cinq saisons du programme Intrawest – les fêtes de fin d'année, la haute saison, la saison d'activités, la saison tranquille et la saison des occasions – où la journée en question tombe¹⁷.

¹³ Pièce A-1, tableau 2.

¹⁴ Voir, par exemple, pièce A-1, article 2.4.

¹⁵ ECFPMQ, paragraphe 5.

¹⁶ ECFPMQ, paragraphe 5.

¹⁷ ECFPMQ, paragraphe 11.

- Le promoteur canadien vend ensuite, au Canada, des points de villégiature aux acheteurs de points de villégiature canadiens.

[35] L'ECFPMQ précise que le promoteur canadien est membre de l'appelant¹⁸. La Cour n'a pas d'idée précise quant au moment ou à la manière dont le promoteur canadien a effectué son adhésion.

[36] Il ne m'a été produit nul élément de preuve quant à la participation du promoteur américain dans l'attribution de la valeur des points aux résidences de vacances américaines/mexicaines.

[37] La seule référence dans l'ECFPMQ quant à la participation du promoteur américain au programme Intrawest est la déclaration générale, au paragraphe 5, selon laquelle le promoteur américain commercialise et vend le programme Intrawest aux États-Unis.

[38] L'ECFPMQ ne précise pas si le promoteur américain est un membre de l'appelant. Cependant, l'article 1.34 de la déclaration générale précise que [TRADUCTION] « "membre" s'entend des membres Avantage et des membres de points de villégiature (collectivement les acheteurs de points de villégiature)¹⁹, de même que du déclarant pour ce qui est des points de villégiature du déclarant et des intérêts Avantage du déclarant ». Conformément aux articles 1.4 et 7.3 de la déclaration générale, les membres Avantage sont, en général, des acheteurs de points de villégiature qui détiennent des droits d'occupation particuliers²⁰. L'article 1.18 de la déclaration générale définit le mot déclarant comme incluant le promoteur canadien et ses personnes désignées. L'article 1.6 de la déclaration générale précise que « personne désignée » s'entend de Intrawest Resort Ownership U.S. Corporation, Resort Ventures, L.P [le promoteur américain]. En résumé, conformément à la déclaration générale, le promoteur américain est membre de l'appelant.

¹⁸ ECFPMQ, paragraphe 8.

¹⁹ Seulement aux fins de la déclaration générale.

²⁰ L'ECFPMQ ne fait pas de distinction entre les acheteurs de points de villégiature qui sont membres de points de villégiature et ceux qui sont membres Avantage. Cependant, les deux types d'adhésion sont définis dans la déclaration générale. La principale distinction entre ces deux types d'adhésion est que les membres Avantage ont le droit d'occuper une résidence de vacances déterminée au préalable pendant la même période chaque année. Voir le sous-alinéa 7.3(c)a)(i) de la déclaration générale.

Vente de points de villégiature

[39] Le promoteur canadien et les acheteurs de points de villégiature canadiens ont conclu une convention d'adhésion et d'achat canadienne. L'article 2 de la convention stipule que l'acheteur de points de villégiature canadien accepte d'acheter, et que le promoteur canadien accepte de vendre, un nombre précis de points de villégiature²¹. Aux fins de la convention d'adhésion et d'achat canadienne, les points de villégiature sont définis comme « la devise utilisée au Club [l'appelant] par laquelle les membres de points de villégiature réservent l'occupation d'un logement du centre de villégiature conformément aux actes du Club »²².

[40] La convention d'adhésion et d'achat canadienne stipule aussi : [TRADUCTION] « à l'achat de points de villégiature, l'acheteur [l'acheteur de points de villégiature canadien] doit être admis en qualité de membre du Club [l'appelant] sans frais supplémentaires ».

[41] Les parties n'ont pas déposé devant la Cour les conventions que le promoteur américain a conclues avec les acheteurs de points de villégiature américains lorsque le promoteur américain a vendu des points de villégiature aux acheteurs de points de villégiature américains. Je suppose que les acheteurs de points de villégiature américains, lors de l'achat de points de villégiature du promoteur américain, ont acquis une adhésion dans l'appelant.

[42] Les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains (désignés collectivement les **acheteurs de points de villégiature**), peuvent occuper la résidence de vacances [TRADUCTION] « pendant une année donnée en appliquant leurs points de villégiature disponibles cette année-là pour une résidence de vacances dans un centre de villégiature en fonction de la valeur en points attribuée pour chaque journée et de la dimension de la résidence de vacances choisie »²³.

²¹ Pièce A-1, tableau 8.

²² Pièce A-1, tableau 8, article 1 et tableau 1, articles 1.51 et 7.2.

²³ ECFPMQ, alinéa 11c).

[43] La Cour n'est pas saisie de l'imposition relative à la vente de points de villégiature. La question en litige dont la Cour est saisie est celle de l'imposition des frais annuels de villégiature payés par les membres de l'appelant.

[44] Le paragraphe 21 de l'ECFPMQ stipule :

[TRADUCTION]

21. Les principaux droits du membre relativement au programme Intrawest sont les suivants :

- a) le droit d'utiliser les points de villégiature détenus par le membre pour réserver l'utilisation des résidences de vacances conformément aux lignes directrices établies par le promoteur [le promoteur canadien];
- b) le droit de vote aux assemblées générales annuelles du Club [l'appelant], y compris l'élection d'administrateurs du Club [l'appelant] et à l'égard de toute autre question du Club qui exige l'approbation des membres conformément aux règlements administratifs;
- c) advenant la liquidation et la dissolution du Club [l'appelant], le droit de recevoir une répartition des produits nets de la liquidation des biens du Club [l'appelant] proportionnellement au rapport entre les points de villégiature du membre et tous les points de villégiature.

Les frais annuels de villégiature

[45] Le paragraphe 22 de l'ECFPMQ stipule : [TRADUCTION] « Il incombe à chaque membre [le promoteur canadien, le promoteur américain, les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains] de payer une cotisation annuelle au Club [l'appelant] pour respecter les “coûts d'adhésion” définis dans la déclaration générale. »

[46] L'article 1.37 de la déclaration générale stipule : [TRADUCTION] « “Coûts d'adhésion” signifie et comprend tous les coûts engagés par le Club [l'appelant] pour les membres et au nom de ces derniers [les membres de l'appelant] de la manière prévue à l'article 10.3 des présentes²⁴. »

[47] L'article 10.2 de la déclaration générale indique ce qui suit : [TRADUCTION] « Chaque membre, y compris le déclarant [le promoteur canadien] **et** chaque

²⁴ Pièce A-1, tableau 1.

personne désignée [le promoteur américain] ainsi qu'un prêteur officiel qui fait l'achat d'une adhésion suite à l'exécution de sa sûreté est tenu de payer des frais de villégiature pour chaque adhésion qu'il possède. » L'article 1.50 de la déclaration générale stipule : [TRADUCTION] « "Frais de villégiature" s'entend de la cotisation annuelle prélevée par le conseil auprès de tous les membres [les membres de l'appelant] pour leur part proportionnelle des coûts d'adhésion annuels²⁵. »

[48] Par conséquent, les acheteurs de points de villégiature canadiens, les acheteurs de points de villégiature américains, le promoteur canadien et le promoteur américain satisfont à l'obligation de payer les coûts d'adhésion annuels lorsque chacun paye les « frais de villégiature » [c.-à-d. les frais de villégiature annuels].

[49] Les paragraphes 25 à 38 de l'ECFPMQ donnent une description générale du calcul des frais de villégiature annuels. Ces paragraphes sont joints au présent document au titre de l'annexe A. Les faits recensés dans ces paragraphes peuvent se résumer comme suit :

- Les frais annuels de villégiature que doit payer le membre de l'appelant consistent en un montant en dollars par point de villégiature pour l'année civile donnée, multiplié par le nombre de points de villégiature que possède la personne en question²⁶.
- L'appelant, par l'entremise de son conseil d'administration, établit le taux par point de villégiature pour une année civile en divisant les coûts budgétés pour l'année en question par le nombre total de points de villégiature émis par l'appelant. Le taux par point de villégiature est assujéti à la limite énoncée dans la déclaration générale quant au taux maximal par point de villégiature que l'appelant a droit de cotiser pour une année donnée²⁷.

²⁵ Pièce A-1, tableau 1.

²⁶ ECFPMQ, paragraphe 25.

²⁷ ECFPMQ, paragraphe 26.

- L'article 10.5 de la déclaration générale indique que les frais annuels de villégiature ne peuvent pas dépasser un certain montant et prévoit des règles pour déterminer le montant maximal²⁸.
- Les paragraphes 36 et 37 de l'ECFPMQ visent les membres de l'appelant qui n'ont pas payé les frais annuels de villégiature à la date limite. Ces paragraphes stipulent :

[TRADUCTION]

36. Tous les frais de villégiature doivent être à jour pour que le membre fasse des réservations à l'aide de ses points de villégiature, pour mettre en banque, emprunter ou transférer des points de villégiature, pour utiliser des résidences de vacances, ou pour maintenir n'importe lequel des droits ou privilèges de membre.

37. Les membres qui omettent de payer leurs frais de villégiature à la date limite sont en défaut. En cas de défaut, le Club [l'appelant] peut exercer son droit d'annuler l'adhésion du membre en défaut.

- Le paragraphe 38 de l'ECFPMQ indique que le paiement des frais annuels de villégiature n'accorde pas aux membres des privilèges ou droits supplémentaires.

[50] M^{me} Ruff a produit d'autres éléments de preuve relativement au calcul et au paiement des frais annuels de villégiature.

[51] Lors de son témoignage, elle a déclaré que les coûts budgétés sont déterminés en septembre de chaque année en fonction des coûts estimatifs pour l'année suivante. Par exemple, les coûts budgétés pour calculer les frais annuels de villégiature pour l'année civile 2003 ont été déterminés à la fin de septembre 2002²⁹.

[52] L'appelant utilise les coûts budgétés pour déterminer un coût par point de villégiature non utilisé, c'est-à-dire un coût pour les points de villégiature détenus par le promoteur canadien, le promoteur américain, les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains. Par

²⁸ ECFPMQ, paragraphe 32.

²⁹ Transcription, pages 210 et 211, témoignage de M^{me} Ruff.

exemple, l'appelant a déterminé en septembre 2002 le coût par point de villégiature pour l'année civile 2003, à savoir 5,25 \$³⁰.

[53] L'appelant a ensuite identifié les « propriétaires véritables » des points de villégiature au 30 septembre d'une année donnée. En octobre, chaque année, l'appelant facturait chaque acheteur de points de villégiature un montant correspondant aux frais annuels de villégiature. Par exemple, si l'acheteur de points de villégiature détenait 200 points de villégiature au 30 septembre 2002, alors l'appelant facturait à cet acheteur de points de villégiature 1 050 \$ en octobre 2002 (200 x 5,25 \$) au titre des frais annuels de villégiature pour 2003³¹.

[54] Le promoteur canadien ne reçoit pas une facture pour les frais annuels de villégiature totaux en octobre de chaque année. À la place, l'appelant facture le promoteur canadien tous les mois sa portion des frais annuels de villégiature³². Bien que je n'aie pas entendu de témoignage précis quant à la question de savoir si le promoteur américain reçoit une facture annuelle ou mensuelle, je conclus, après examen des calculs de M^{me} Ruff, que ce promoteur recevait une facture tous les mois.

[55] Elle a également témoigné que le promoteur canadien peut payer la totalité ou une partie des frais annuels de villégiature au nom d'un acheteur de points de villégiature canadien à titre d'incitatif pour que cette personne conclue la convention d'adhésion et d'achat canadienne ou à titre d'incitatif pour qu'un acheteur de points de villégiature achète d'autres points de villégiature; le promoteur canadien peut également le faire lorsqu'un acheteur de points de villégiature canadien recommande une personne au promoteur canadien et que cette personne achète des points de villégiature³³.

[56] M^{me} Ruff a également témoigné que si les dépenses réelles dépassent les coûts budgétés, l'excédent était alors ajouté au montant budgété de l'année subséquente. Par exemple, si les dépenses réelles engagées en 2003 dépassaient les montants budgétés, alors l'excédent était ajouté au budget de 2004. Si les dépenses

³⁰ Pièce A-13, page 2; transcription, pages 208 et 209, témoignage de M^{me} Ruff.

³¹ Transcription, pages 210 et 211, témoignage de M^{me} Ruff.

³² Transcription, page 271, témoignage de M^{me} Ruff.

³³ Transcription, pages 267 et 268, témoignage de M^{me} Ruff.

réelles sont inférieures aux montants budgétés, alors le budget de l'année subséquente est réduit du montant de l'excédent³⁴.

Autres offres de résidences de vacances

[57] Le paragraphe 73 de l'ECFPMQ stipule :

[TRADUCTION]

À partir du moment où le programme Intrawest a été établi en 1993, le promoteur [le promoteur canadien] a exploité divers programmes de location à l'extérieur du programme Intrawest en vertu desquels le promoteur [le promoteur canadien] a généré des recettes provenant de la location de résidences de vacances (utilisant les droits d'occupation associés aux points de villégiature que possédait le promoteur [le promoteur canadien])

[58] L'un de ces programmes s'appelait le programme Passeport. Les paragraphes 74 et 76 de l'ECFPMQ donnent la description suivante du programme :

[TRADUCTION]

74. Le programme d'adhésion à Passeport (le « programme Passeport ») est un programme de location de résidences de vacances que le promoteur [le promoteur canadien] a créé en 2006 pour appuyer les ventes et la commercialisation de points de villégiature du promoteur.

[...]

76. En vertu du programme Passeport, l'acheteur achète un nombre de points qui peuvent être remis au promoteur [le promoteur canadien] (plutôt qu'au Club [l'appelant]) pour occuper des résidences de vacances pendant 12 mois [...]

[59] L'ECFPMQ signale que les personnes qui ont participé au programme Passeport n'ont pas payé de frais de villégiature au promoteur canadien ou à l'appelant³⁵.

[60] Les états financiers de l'appelant indiquent qu'il a tiré un revenu à l'égard des « frais d'escapade »³⁶. Je n'ai entendu aucun témoignage verbal relativement à

³⁴ Transcription, pages 227 et 229, témoignage de M^{me} Ruff.

³⁵ ECFPMQ, paragraphe 80.

³⁶ Voir, par exemple, la pièce A-34.

ces frais, et il n'en est pas question non plus dans l'ECFPMQ. Il semble que ces frais sont mérités lorsque des résidences de vacances sont louées à des acheteurs de points de villégiature en espèces, par opposition aux points de villégiature. La déclaration générale et les lignes directrices sur l'adhésion stipulant que les résidences de vacances qui ne sont pas réservées par des acheteurs de points de villégiature quatorze jours avant une date d'occupation peuvent être louées au comptant à des acheteurs de points de villégiature³⁷. Il n'est pas clair pour la Cour si la totalité, ou seulement une partie, des « frais d'escapade » sont payés à l'appelant. Comme il est indiqué au prochain paragraphe, le revenu tiré de la location de résidences de vacances au public peut être payé au promoteur canadien ou à l'appelant.

[61] Les états financiers de l'appelant comportent le poste « autre revenu ». Je n'ai reçu aucun élément de preuve relativement à ce revenu. Je suppose que l'« autre revenu » est, en partie, celui réalisé à la location de résidences de vacances au grand public en vertu de l'article 5.11 de la déclaration générale qui stipule, en partie, ce qui suit :

[TRADUCTION]

Si le membre [membre de l'appelant] ne réserve pas un logement de villégiature [la résidence de vacances] quatorze (14) jours avant une date d'occupation, alors le gestionnaire [le promoteur canadien³⁸] peut offrir le logement de villégiature [la résidence de vacances] à louer au grand public et les produits de la location reçus après déduction des honoraires du gestionnaire doivent être payés à la direction du déclarant [le promoteur canadien³⁹] *soit au Club [l'appelant], soit au déclarant* [...]

[62] Il n'est pas évident pour la Cour quelle portion de ces frais a été payée au promoteur canadien et quelle portion a été payée à l'appelant.

[63] Je ne dispose d'aucun élément de preuve portant que les personnes qui ont loué des résidences de vacances en vertu de l'un ou l'autre de ces deux programmes ont payé les frais annuels de villégiature.

³⁷ Pièce A-1, tableau 1, déclaration générale, articles 1.26 et 7.7; pièce A-1, tableau 6, lignes directrices sur l'adhésion, paragraphes 3.1 à 3.6.

³⁸ ECFPMQ, paragraphe 63; déclaration générale, article 1.33.

³⁹ Déclaration générale, article 1.18.

IV. Première question en litige : l'appelant a-t-il acquis de nombreux produits et services en qualité de mandataire des membres de l'appelant?

[64] L'appelant a pour position que les frais annuels de villégiature ne sont pas assujettis à la TPS étant donné qu'il s'agit d'un remboursement de dépenses que l'appelant a engagées en qualité de mandataire pour chacune des entités : le promoteur canadien, le promoteur américain, les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains.

[65] L'intimée a pour position que les frais annuels de villégiature sont la contrepartie d'une fourniture taxable d'un bien meuble incorporel. Plus précisément, les frais annuels de villégiature font partie de la contrepartie permanente que le promoteur canadien, le promoteur américain, les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains doivent payer pour demeurer membres en règle de l'appelant.

Le droit

Taxe perçue en vertu de la section II de la Loi sur la TPS

[66] Le présent appel concerne la TPS perçue aux termes des paragraphes 165(1) et (2) de la section II de la Loi sur la TPS. Ces textes disposent :

- (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.
- (2) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée dans une province participante est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada, outre la taxe imposée par le paragraphe (1), une taxe calculée au taux de taxe applicable à la province sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

[67] Le taux actuel de 5 % imposé en vertu du paragraphe 165(1) était de 7 % avant juillet 2006, puis de 6 % de juillet 2006 à la fin de 2007.

[68] Les paragraphes (1) et (2) résultent en la perception d'une seule taxe fédérale à valeur ajoutée à deux taux : le taux de 5 % dans le cas des fournitures effectuées dans les provinces soi-disant non participantes⁴⁰ et un taux de 13 %, 14 % ou 15 % pour les fournitures effectuées dans les provinces participantes.

[69] Les réponses aux questions suivantes déterminent le montant, le cas échéant, de la taxe prévue à la section II à payer aux termes des paragraphes 165(1) et (2) :

- Est-ce que le fournisseur a effectué une fourniture taxable?
- Quel était le montant de la contrepartie de la fourniture?
- Est-ce que la fourniture taxable a été effectuée au Canada⁴¹?
- Est-ce que la fourniture taxable a été effectuée dans une province participante⁴²?

[70] La fourniture taxable se définit comme la fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale⁴³. La Loi sur la TPS définit la fourniture comme la livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation⁴⁴.

[71] Si je conclus que les membres de l'appelant ont payé les frais annuels de villégiature à l'appelant à titre de remboursement de dépenses que l'appelant a engagées en qualité de mandataire, alors les frais annuels de villégiature ne sont pas assujettis à la TPS. Lorsque le mandataire intervient pour le mandant principal lors de l'acquisition d'un bien ou d'un service d'un fournisseur tiers, le mandataire n'effectue pas une fourniture du bien ou du service à son mandant, il intervient tout simplement comme relais.

⁴⁰ 7 % avant juillet 2006 et 6 % de juillet 2006 à la fin de 2007.

⁴¹ Par suite de l'application de l'article 144.1, la taxe n'est perçue qu'en vertu du paragraphe 165(2), qui traite du volet « provincial » de la taxe fédérale, si la fourniture est effectuée au Canada.

⁴² Article 165

⁴³ Le paragraphe 123(1) définit « activité commerciale ».

⁴⁴ Le paragraphe 123(1) définit « fourniture ».

Relation mandant-mandataire

[72] Le moyen tiré du mandat par l'appelant a trait aux coûts engagés au Canada, aux États-Unis et au Mexique. Les coûts ont été engagés par l'appelant (une société constituée en personne morale aux États-Unis), le promoteur canadien et le promoteur américain. De plus, les coûts ont trait à des résidences de vacances situées au Canada, aux États-Unis et au Mexique. Dans une telle situation, la Cour doit rechercher si le droit du mandat américain et mexicain s'applique à certains des coûts.

[73] Il se peut que le droit aux États-Unis, au Mexique ou dans les deux pays, relativement à la création d'une relation de mandat, diffère du droit canadien.

[74] A l'occasion de l'affaire *Fernandez c. « Mercury Bell » (Le)*⁴⁵ la Cour d'appel fédérale a observé :

[TRADUCTION]

Il est bien connu que dans les pays suivant le droit anglais, le juge n'est pas habilité à s'enquérir de son propre chef du contenu de la loi étrangère en fonction de laquelle l'action dont elle est saisie devrait être tranchée. En principe, le juge ne prend pas connaissance d'office de la loi étrangère; il n'assimile même pas la loi étrangère à un fait ordinaire (ce qu'il n'est pas, de toute façon) à propos duquel il peut demander aux parties de présenter des éléments de preuve satisfaisants. *Si les parties, volontairement ou par inadvertance, omettent de présenter des témoignages d'experts sur la loi étrangère, le juge tient pour acquis qu'elle est identique à sa propre loi, il applique la loi nationale du for saisi*⁴⁶. [Non souligné dans l'original.]

[75] Bref, la conséquence pour la partie qui omet de présenter une preuve d'expert pour expliquer le fonctionnement de la loi étrangère est que le concept de la loi du for saisi joue. Le juge canadien tient pour acquis que la loi étrangère est identique à sa propre loi, à moins que la loi soit de nature locale ou réglementaire.

⁴⁵ *Fernandez c. « Mercury Bell » (Le)*, [1986] 3 CF 454, 66 NR 361 (CAF).

⁴⁶ *Ibid*, page 460.

[76] L'appelant n'a pas présenté de témoin expert afin d'expliquer à la Cour le système du droit du mandat (ou de n'importe quel domaine du droit) aux États-Unis ou au Mexique. Par conséquent, j'aurai recours au droit canadien pour rendre ma décision quant à la question de mandat et de toute autre question de droit dont la Cour est saisie.

[77] La définition suivante de mandat, par Gerald Fridman, a été citée et appliquée à plusieurs reprises par la jurisprudence canadienne :

[TRADUCTION]

Le mandat est la relation qui existe entre deux personnes dont l'une, appelée mandataire, est considérée en droit comme ayant le pouvoir d'intervenir au nom de l'autre, appelée mandant, et d'influer sur la situation juridique de cette dernière vis-à-vis les tiers en concluant des contrats ou en cédant des biens

[...]

La question de savoir s'il y a, ou non, mandat est une question de fait. S'il ne ressort de nul élément de preuve qu'une partie envisageait qu'une autre intervienne à titre de mandataire, il n'y a pas mandat⁴⁷.

[78] La décision *Royal Securities Corp c. Montreal Trust Co*⁴⁸ a recensé les trois éléments généralement acceptés d'une relation de mandat comme suit :

[TRADUCTION]

1. Le consentement du mandant et du mandataire;
2. le pouvoir donné au mandataire par le mandant permettant au premier d'influer sur la situation juridique du dernier;
3. le contrôle par le mandant des actes du mandataire.

Pouvoir de l'appelant d'influer sur la situation juridique d'un membre de l'appelant

⁴⁷ G.H.L. Fridman, *Canadian Agency Law*, 2^e éd. (Markham (Ont.) : LexisNexis, 2012), aux paragraphes 3 et 4, 6 et 7.

⁴⁸ *Royal Securities Corp Ltd. c. Montreal Trust Co*, [1966] OJ n^o 1078 (QL), au paragraphe 55, [1967] 1 OR 137, par. 155 (Ont HCJ), conf. [1967] OJ n^o 997 (QL), [1967] 2 OR 200 (Cour d'appel de l'Ontario) (*Royal Securities*).

[79] L'avocate de l'appelant a déclaré au début de ses observations verbales que [TRADUCTION] « l'une des questions clés qu'il faut trancher avant que nous puissions parvenir à la qualification des frais de villégiature [les frais annuels de villégiature], est la propriété des résidences de vacances [les résidences de vacances] »⁴⁹. Elle a soutenu que les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances sont détenus par l'appelant en fidéicommiss au bénéfice des membres de l'appelant, à savoir le promoteur canadien, le promoteur américain, les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains. En outre, elle a soutenu que les membres détiennent un droit « non cédé, non divisé en copropriété » sur chaque résidence de vacances⁵⁰.

[80] En effet, comme le dit correctement l'avocate de l'appelant, c'est une question clé. L'un des éléments du mandat est le pouvoir de l'appelant d'influer sur les droits juridiques des membres de l'appelant. Si les membres de l'appelant ne sont pas obligés de payer les dépenses requises pour entretenir, réparer, améliorer et exploiter les résidences de vacances (les **coûts d'exploitation des résidences de vacances**), ou d'engager d'autres dépenses en ce qui concerne les résidences de vacances, alors il n'existe aucun droit juridique sur lequel l'appelant peut exercer une influence au nom des membres à l'égard de ces dépenses. Dans un tel cas, un mandat ne peut pas, et c'est une question de fait, exister.

[81] L'intimée soutient que l'appelant ne détient pas de droit à titre bénéficiaire pour les membres de l'appelant.

[82] Au moment d'établir la cotisation de l'appelant, le ministre a retenu les hypothèses suivantes,

- Dans le cadre du programme Intrawest, le promoteur canadien construit des résidences de vacances situées au Canada et cède le titre bénéficiaire de ces biens immobiliers à l'appelant en échange des droits d'occupation des logements de villégiature dont l'appelant a le titre bénéficiaire.
- L'appelant a le titre bénéficiaire des logements de villégiature en Colombie-Britannique, en Ontario, au Québec, en Californie, en Floride, à Hawaï et au Mexique.

⁴⁹ Transcription, pages 375 et 376, argument.

⁵⁰ Transcription, pages 375 à 378.

- L'appelant a acquis le titre bénéficiaire des biens immobiliers acquis par le promoteur canadien et le promoteur américain en échange de points de villégiature.
- Les acheteurs de points de villégiature ne détiennent pas de titre en fief simple de leur droit sur les résidences de vacances; ils ne détiennent que des points.

[83] À mon avis, ces hypothèses signifient que le ministre a tenu pour acquis, au moment d'établir la cotisation de l'appelant, que ce dernier détenait le droit bénéficiaire sur les résidences de vacances, sous réserve des droits d'occupation accordés au promoteur canadien et au promoteur américain.

[84] Il incombe à l'appelant d'établir, à première vue, qu'une personne a cédé les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances, en particulier le risque concernant les résidences, au promoteur canadien, au promoteur américain, aux acheteurs de points de villégiature canadiens et aux acheteurs de points de villégiature américains.

[85] A l'occasion de l'affaire *Velcro Canada Inc. c. La Reine*⁵¹, le juge en chef adjoint Rossiter (son titre d'alors), citant les observations du juge Rip (alors juge en chef adjoint) prononcées à l'occasion de l'affaire *Prévost Car Inc. c. Canada*⁵², a déclaré qu'il faut tenir compte de quatre éléments lorsqu'on examine l'attribution du titre bénéficiaire : la possession, l'usage, le risque et la maîtrise. Le juge en chef adjoint Rossiter a observé : « En examinant la question du bénéficiaire effectif, il faut appliquer le critère que le juge en chef Rip a énoncé et, ce faisant, il faut examiner le sens de termes individuels, à savoir la "possession", l'"usage", le "risque" et la "maîtrise". Ces termes ont des sens courants⁵³. »

Cession de résidences de vacances canadiennes du promoteur canadien à l'appelant

[86] Selon les éléments de preuve dont je dispose, le promoteur canadien a été la première des personnes pertinentes à détenir le titre de common law et bénéficiaire

⁵¹ 2012 CCI 57, au paragraphe 29.

⁵² 2008 CCI 231, confirmé par 2009 CAF 57.

⁵³ *Velcro Canada Inc. c. La Reine*, note 51, précité, au paragraphe 34.

sur quelque résidence de vacances canadienne que ce soit. Le promoteur canadien a cédé son titre de common law et bénéficiaire sur chacune des résidences de vacances canadiennes à l'appelant⁵⁴.

[87] En même temps que son acquisition d'une résidence de vacances canadienne, l'appelant a cédé le titre de common law de la résidence de vacances canadienne au nu-fiduciaire canadien. La convention de nue-fiducie canadienne stipule clairement qu'au moment où l'appelant a acquis la résidence de vacances canadienne, l'appelant détenait le titre bénéficiaire sur la résidence de vacances canadienne⁵⁵.

[88] En contrepartie de la résidence de vacances canadienne, l'appelant a ensuite cédé au promoteur canadien les droits d'occupation de la résidence de vacances canadienne à perpétuité⁵⁶.

[89] En résumé, lorsque l'appelant, le promoteur canadien et le nu-fiduciaire canadien ont conclu les opérations, le nu-fiduciaire canadien détenait le titre de common law sur la résidence de vacances canadienne en fiducie pour l'appelant, et le promoteur canadien détenait le droit d'occuper la résidence de vacances canadienne.

[90] Il faut appliquer le critère formulé par le juge en chef adjoint d'alors, le juge Rip, pour déterminer qui, à ce moment précis, détenait le titre bénéficiaire sur les résidences de vacances.

[91] Le premier élément dont je tiendrai compte est celui de l'« usage ». Le *Black's Law Dictionary* définit le mot « use » (usage), en partie, comme étant [TRADUCTION] « l'affectation ou l'emploi de quelque chose, en particulier, une longue possession continue ou un long emploi continu d'une chose pour lequel cette chose est adaptée [...] »⁵⁷ Le *Canadian Oxford Dictionary* définit le verbe

⁵⁴ ECFPMQ, paragraphe 7, pièce A-1, alinéa 2.1a); témoignage de M^{me} Ruff.

⁵⁵ Pièce A-1, article 2.1.

⁵⁶ Pièce A-1, alinéa 2.1a).

⁵⁷ *Black's Law Dictionary*, 10^e éd., sous l'entrée « use ».

« *use* » (utiliser) comme signifiant, entre autres choses, [TRADUCTION] « employer (quelque chose) ou s'en servir régulièrement »⁵⁸.

[92] À mon avis, le promoteur canadien détenait le droit d'occuper les résidences de vacances canadiennes, puis il a détenu le droit d'employer les résidences et ainsi le droit de les utiliser.

[93] Le deuxième élément à prendre en considération est la « possession ». Le *Black's Law Dictionary* définit « *possession* » (possession) ainsi :

[TRADUCTION]

1. Le fait de détenir ou d'avoir un bien en son pouvoir; l'exercice de domination sur un bien. 2. Le droit en vertu duquel une personne peut exercer une maîtrise sur quelque chose, à l'exclusion de toutes les autres [...]

[94] Sans la copie de la convention de cession des résidences de vacances canadiennes ou un témoignage de vive voix, il n'est pas clair pour moi quel pouvoir, le cas échéant, l'appelant a retenu sur les résidences de vacances canadiennes après en avoir cédé les droits d'occupation au promoteur canadien. Le promoteur canadien détenait certainement une maîtrise importante sur les résidences de vacances canadiennes étant donné qu'il détenait le droit d'utiliser les résidences. Cependant, dans le cadre du programme Intrust, en particulier la déclaration générale, l'appelant exerçait aussi une maîtrise importante sur les résidences de vacances. Je ne saurais dire si l'appelant a conservé cette maîtrise en vertu de la convention de cession des résidences de vacances canadiennes ou s'il l'a acquise après avoir cédé l'utilisation des biens au promoteur canadien.

[95] Il m'est impossible de tirer une conclusion définitive compte tenu du peu d'éléments de preuve dont je dispose; le promoteur canadien a probablement détenu les droits de possession sur les résidences de vacances canadiennes sous réserve de tout droit résiduel que l'appelant peut avoir détenu sur les résidences.

[96] Le troisième élément à prendre en considération est le « risque ». Il s'agit de l'élément clé aux fins de l'argument de l'appelant.

[97] Selon le *Black's Law Dictionary*, « *risk* » (risque) signifie [TRADUCTION] « la possibilité de blessure, de dommage ou de perte [...] la responsabilité à l'égard de blessure, de dommage ou de perte si cela se produit ». Le *Canadian Oxford*

⁵⁸ *Canadian Oxford Dictionary*, 2^e éd., sous l'entrée « *use* ».

Dictionary renvoie à [TRADUCTION] « une chance ou une possibilité de danger, de perte, de blessure, ou d'autres conséquences négatives ».

[98] En ce qui concerne les résidences de vacances canadiennes, le risque fait référence au risque de dommages aux biens par le feu, l'inconduite des utilisateurs ou l'usure normale. Cela comprend la responsabilité d'engager des dépenses à l'égard de l'exploitation, de la réparation et de l'entretien des biens afin de s'assurer qu'ils sont aptes à être occupés dans le cadre du programme Intrawest (c.-à-d. les coûts d'exploitation des résidences de vacances).

[99] Bien que je dispose d'éléments de preuve selon lesquels l'appelant a cédé l'utilisation et la possession⁵⁹ au promoteur canadien, je ne dispose d'aucun élément de preuve dont il ressort que l'appelant a transféré tout risque à l'égard des résidences de vacances canadiennes au promoteur canadien.

[100] Si l'appelant a bel et bien transféré au promoteur canadien une partie ou la totalité du risque relativement aux résidences de vacances canadiennes, alors il l'aurait fait en vertu de la convention de cession des résidences de vacances canadiennes. L'appelant n'a pas produit devant la Cour la copie de cette convention, et il n'a pas non plus convoqué un témoin soit de l'appelant, soit du promoteur canadien, qui aurait pu déposer au sujet du contenu de la convention, ou qui aurait fourni un témoignage de vive voix quant à un transfert du risque.

[101] Par conséquent, comme je ne dispose d'aucun élément de preuve selon lequel l'appelant a transféré une partie du risque, je dois conclure que l'appelant a conservé le risque. Cela concorde avec le témoignage de M^{me} Ruff portant que l'appelant, et non pas le promoteur canadien, paie les dépenses relatives aux réparations, à l'entretien et à l'exploitation des résidences de vacances canadiennes.

[102] En outre, je tire une conclusion défavorable du fait que l'appelant n'a ni produit un document aussi important que la convention de cession des résidences de vacances canadiennes ni son propre témoin ou celui du promoteur canadien pour s'exprimer sur les modalités de la cession.

[103] Les conséquences que le juge peut tirer de la non-convocation des témoins pertinents ont été discutées par la Cour suprême du Canada à l'occasion de l'affaire

⁵⁹ Sous réserve de tous les droits résiduels de possession conservés par l'appelant.

*Lévesque c. Comeau et al*⁶⁰. La Cour a conclu que la non-convocation par une partie d'un témoin signifie que le « tribunal doit présumer que ces éléments de preuve lui seraient défavorables »⁶¹. Telle est la conclusion que je tire en l'espèce.

[104] Le dernier élément à prendre en considération est la « maîtrise ». Le *Black's Law Dictionary* définit le verbe « maîtriser » comme signifiant [TRADUCTION] « exercer un pouvoir ou une influence sur ». Le *Canadian Oxford Dictionary* le définit comme ayant le sens de [TRADUCTION] « dominer ou avoir le commandement de ».

[105] Étant donné que l'appelant n'a pas produit les conventions pertinentes ou un témoignage pertinent de vive voix, je ne sais tout simplement pas dans quelle mesure l'appelant a conservé la maîtrise des résidences de vacances canadiennes et la mesure dans laquelle il a cédé cette maîtrise au promoteur canadien. Cependant, il ressort des éléments de preuve qui m'ont été produits que l'appelant et le promoteur canadien ont partagé la maîtrise des résidences de vacances canadiennes.

[106] De toute évidence, le promoteur canadien, en qualité de personne habilitée à occuper les résidences de vacances canadiennes, a exercé une maîtrise substantielle des résidences de vacances. Par contre, il semble, d'après la déclaration générale, que l'appelant, lorsqu'il gérait le programme Intrawest, a aussi exercé une certaine maîtrise sur les résidences.

[107] Je suis conforté dans ma conclusion selon laquelle tous deux se sont partagé la maîtrise également par l'article 5.11 de la déclaration générale⁶², qui prévoit que le promoteur canadien et l'appelant partagent les revenus réalisés lorsqu'une résidence de vacances est louée au grand public. Cet article stipule que le promoteur canadien détermine la façon dont ces revenus sont partagés par les deux parties.

[108] Pour résumer, je conclus que, une fois que la cession d'une résidence de vacances du promoteur canadien à l'appelant était terminée, tous deux, l'appelant et le promoteur canadien, détenaient des droits bénéficiaires sur la résidence de

⁶⁰ *Lévesque c. Comeau et al*, [1970] RCS 1010, 5 R.N.-B. (2d) 15, 16 DLR (3d) 425.

⁶¹ *Ibid*, aux pages 1012 et 1013 RCS.

⁶² Pièce A-1, tableau 1.

vacances canadienne. Encore plus important aux fins du présent appel, le risque de dommages aux biens par le feu, l'inconduite des utilisateurs ou l'usure normale incombait à l'appelant. Cela comprenait la responsabilité de réparer et d'entretenir les résidences de vacances canadiennes afin de s'assurer qu'elles étaient aptes à être occupées dans le cadre du programme Intrawest.

[109] En outre, il ne m'a pas été présenté d'éléments de preuve d'une opération subséquente qui a eu pour résultat la cession des droits bénéficiaires, y compris le risque à l'égard des réparations et de l'entretien des résidences de vacances canadiennes, au promoteur canadien ou au promoteur américain.

Cession de résidences de vacances américaines/mexicaines à l'appelant

[110] Pour les mêmes motifs, je conclus que, une fois la cession d'une résidence de vacances américaine/mexicaine du promoteur américain à l'appelant terminée, tous deux, l'appelant et le promoteur américain, détenaient des droits bénéficiaires sur la résidence de vacances américaine/mexicaine. L'appelant assumait le risque relatif aux réparations et à l'entretien des résidences de vacances américaines/mexicaines.

[111] Il ne m'a pas été présenté d'éléments de preuve d'une cession subséquente par l'appelant au promoteur américain, ou au promoteur canadien de droits bénéficiaires sur les résidences de vacances américaines/mexicaines, y compris le risque à l'égard des réparations et de l'entretien des résidences.

Est-ce que le promoteur canadien ou le promoteur américain a cédé des droits bénéficiaires sur les résidences de vacances aux acheteurs de points de villégiature?

[112] L'avocate de l'appelant a soutenu que les « membres » font l'acquisition de leur droit sur les résidences de vacances en achetant des points de villégiature auprès du « promoteur »⁶³. Lorsqu'elle parlait de « membres », elle faisait référence, je suppose, aux acheteurs de points de villégiature canadiens et aux acheteurs de points de villégiature américains. Lorsqu'elle parlait de « promoteur », elle faisait référence, je suppose, au promoteur canadien et au promoteur américain.

⁶³ Transcription, pages 376 et 377, argument de l'avocate de l'appelant.

[113] Je me pencherai en premier lieu sur la vente de points de villégiature par le promoteur canadien à l'acheteur de points de villégiature canadien.

[114] Aux termes des articles 2 et 4 de la convention d'adhésion et d'achat canadienne⁶⁴, le promoteur canadien a vendu des points de villégiature et des adhésions à l'appelant aux acheteurs de points de villégiature canadiens.

[115] La vente par le promoteur canadien de points de villégiature et d'adhésions à l'appelant me semble être l'attribution d'un droit contractuel d'occuper les résidences de vacances aux termes des règles énoncées dans la déclaration générale et les lignes directrices sur l'adhésion. Comme il est indiqué à l'alinéa 21a) de l'ECFPMQ, les droits principaux qu'un membre de l'appelant détient dans le cadre du programme Intrawest sont les suivants :

[TRADUCTION]

- a) le droit d'utiliser les points de villégiature détenus par le membre pour réserver l'utilisation des résidences de vacances conformément aux lignes directrices [les lignes directrices sur l'adhésion] tel qu'il est établi par le promoteur [le promoteur canadien].

[116] Il s'agit d'un droit contractuel. Le fait que l'acheteur de points de villégiature canadien a le droit contractuel d'utiliser les points de villégiature de cette façon n'accorde pas à l'acheteur de points de villégiature un intérêt bénéficiaire dans une résidence de vacances précise. Au contraire, cela donne à l'acheteur de points de villégiature le droit d'occuper une unité individuelle, conformément aux règles établies en vertu du programme Intrawest.

[117] Par exemple, l'article 10.15 de la déclaration générale signale que si l'acheteur de points de villégiature est en défaut à l'égard de toute somme prélevée à son endroit par le conseil d'administration de l'appelant, alors l'acheteur de points de villégiature n'est pas autorisé à occuper une résidence de vacances canadienne ou américaine/mexicaine tant que le défaut n'est pas réglé. Autrement dit, le droit contractuel de l'acheteur de points de villégiature (y compris un acheteur de points de villégiature canadien) d'occuper une des résidences de vacances est suspendu.

⁶⁴ Pièce A-1, tableau 8.

[118] En outre, étant donné que le promoteur canadien n'assumait aucun risque à l'égard des résidences de vacances canadiennes, il ne pouvait pas, quel que soit le cas de figure, céder l'obligation de réparer et d'entretenir les résidences de vacances canadiennes aux acheteurs de points de villégiature canadiens.

[119] De plus, je ne dispose d'aucun élément de preuve selon lequel le promoteur canadien détenait des droits sur les résidences de vacances américaines/mexicaines. Plus précisément, je ne dispose d'aucun élément de preuve selon lequel l'appelant ou le promoteur américain a cédé les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances américaines/mexicaines au promoteur canadien. Par conséquent, le promoteur canadien ne pouvait pas avoir cédé de droit bénéficiaire sur les résidences de vacances américaines/mexicaines aux acheteurs de points de villégiature canadiens.

[120] Je ne dispose d'aucun élément de preuve dont il ressort qu'il y a eu quelques transactions que ce soit entre le promoteur américain et les acheteurs de points de villégiature canadiens.

[121] En résumé, je ne dispose d'aucun élément de preuve dont il ressort qu'il y a eu quelque opération que ce soit ayant eu pour effet que le promoteur canadien ou le promoteur américain cède la propriété bénéficiaire des résidences de vacances canadiennes ou des résidences de vacances américaines/mexicaines aux acheteurs de points de villégiature canadiens. Plus précisément, il n'y a aucun élément de preuve dont il ressort que l'une ou l'autre des sociétés a cédé aux acheteurs de points de villégiature un droit bénéficiaire qui aurait eu pour effet que les acheteurs soient responsables des réparations et de l'entretien des résidences de vacances canadiennes ou des résidences de vacances américaines/mexicaines.

[122] Je me pencherai maintenant sur la vente de points de villégiature par le promoteur américain.

[123] Je dispose de très peu d'éléments de preuve en ce qui concerne des opérations entre le promoteur américain, l'appelant et les acheteurs de points de villégiature américains. Le seul élément de preuve dont je dispose consiste en les déclarations dans l'ECFPMQ selon lesquelles les acheteurs de points de villégiature américains ont acheté des points de villégiature du promoteur américain. Il ne m'a été remis nulle copie de la convention en vertu de laquelle les acheteurs de points de villégiature américains ont acheté les points.

[124] Bref, il n'existe aucun élément de preuve qui me permettrait de conclure, même de prime abord, qu'un acheteur de points de villégiature américain a acquis un droit bénéficiaire sur une résidence de vacances canadienne ou une résidence de vacances américaine/mexicaine soit du promoteur américain, soit du promoteur canadien.

Est-ce que l'appelant a cédé des droits bénéficiaires sur les résidences de vacances directement aux acheteurs de points de villégiature?

[125] Je ne dispose d'aucun élément de preuve de la fourniture d'un bien par l'appelant aux acheteurs de points de villégiature canadiens. En fait, la seule opération dont je suis au courant entre l'appelant et les acheteurs de points de villégiature canadiens est celle qui donne lieu au paiement de frais annuels de villégiature.

[126] Les acheteurs de points de villégiature canadiens ont acquis effectivement des participations dans l'appelant; cependant, ils ont acquis ces adhésions du promoteur canadien au moment où ils ont conclu la convention d'adhésion et d'achat canadienne. Je suppose que le promoteur canadien a acquis les participations de l'appelant.

[127] Dans la même veine, il ne m'a été produit nul élément de preuve relativement à une transaction entre l'appelant et les acheteurs de points de villégiature américains.

[128] Bref, il n'existe aucun élément de preuve selon lequel soit les acheteurs de points de villégiature canadiens, soit les acheteurs de points de villégiature américains ont détenu un droit bénéficiaire sur les résidences de vacances.

Est-ce que l'appelant a cédé des droits bénéficiaires sur les résidences de vacances à une fiducie au bénéfice des membres?

[129] L'avocate de l'appelant a également soutenu que ce dernier détenait des droits bénéficiaires sur les résidences de vacances en fiducie pour les membres de l'appelant.

[130] L'appelant n'a pas produit devant la Cour des éléments de preuve écrits ou verbaux relativement aux modalités d'une telle fiducie. Plus précisément, l'appelant n'a produit devant la Cour nulle convention de cession ni un témoignage verbal d'une telle convention en vertu de laquelle l'appelant aurait cédé les droits

bénéficiaires sur les résidences de vacances canadiennes ou les résidences de vacances américaines/mexicaines à une fiducie en vertu de laquelle les membres étaient les bénéficiaires. De plus, l'appelant n'a produit devant la Cour nulle convention de fiducie ou témoignage verbal relativement aux modalités d'une telle convention de fiducie.

[131] J'ai tiré une conclusion défavorable du fait que l'appelant n'a pas produit de tels éléments de preuve. L'existence de la fiducie était un élément essentiel de son argument. Il connaissait certainement l'importance de produire la copie d'une convention de fiducie concernant une fiducie qui, selon ses allégations, existait, puisqu'il a remis à la Cour la copie de la convention de nue-fiducie canadienne. À mon avis, s'il existait effectivement des documents qui étaient essentiels pour l'argument de l'appelant, notamment une convention en vertu de laquelle il cédait le droit bénéficiaire à une fiducie ou une convention de fiducie relativement à une telle fiducie, alors l'appelant aurait remis ces documents à la Cour. Le fait que ces documents n'aient pas été remis a grandement entaché la crédibilité de l'argument de l'appelant.

[132] Les seuls éléments de preuve dont je dispose quant à l'existence d'une telle fiducie sont le témoignage de M. Thompson et l'article 4.4 de la déclaration générale.

[133] Même si M. Thompson a fait référence à l'existence d'une fiducie, il ne m'a pas présenté de telles conventions de fiducie ou ne m'a pas donné d'éléments de preuve verbaux relativement aux modalités d'une telle fiducie.

[134] Selon l'article 4.4 de la déclaration générale :

[TRADUCTION]

[...] Le Club détiendra le titre de tous les logements de villégiature enregistrés en son nom, et de tous les droits bénéficiaires sur la fiducie [les nues-fiducies canadienne et américaine] ou un autre instrument de garantie auquel le titre des logements de villégiature peut être cédé, en fiducie, au bénéfice des membres, et la valeur du droit bénéficiaire de chaque membre sur le logement de villégiature doit être payée et

répartie entre chaque membre du Club conformément à l'article X des règlements administratifs du Club [...]⁶⁵

[135] À mon avis, cette clause ne crée pas une fiducie. Elle reflète seulement le fait que l'appelant et le promoteur canadien (les parties à la déclaration générale) ont convenu que l'appelant créera une fiducie pour détenir ses droits bénéficiaires sur les résidences de vacances. Je ne dispose d'aucun élément de preuve selon lequel l'appelant a créé une telle fiducie.

[136] De plus, la clause est ambiguë puisqu'elle stipule que « la valeur de l'intérêt bénéficiaire de chaque membre dans le logement de villégiature doit être payée et répartie entre chaque membre du Club conformément à l'article X des règlements administratifs du Club ». L'article 10.2 des règlements administratifs dispose :

[TRADUCTION]

Dans le cas d'une liquidation et d'une dissolution du Club [l'appelant], le conseil d'administration ou le fiduciaire doit liquider **tous les actifs du Club [l'appelant]** et les convertir en espèces et le solde, après avoir constitué une réserve pour le paiement de toutes les dettes, taxes, (s'il y a lieu), et dépenses rattachées à la liquidation et la dissolution, doit être réparti entre les membres du Club [...]

[Non souligné dans l'original.]

[137] Cette clause semble indiquer que les actifs, y compris les résidences de vacances, sont les actifs de l'appelant et ne sont répartis qu'à ses membres advenant la liquidation et la dissolution de l'appelant. Les règlements administratifs ne signalent nulle part que l'appelant détient un seul de ses actifs en fiducie pour ses membres. En outre, les articles 10.1 et 10.2 des règlements administratifs, qui constituent la totalité de l'article X, envisagent le cas où l'appelant détient ses actifs pour son propre compte, et non en fidéicommiss pour ses membres.

[138] Pour les motifs qui précèdent, je conclus que l'appelant, et non une fiducie, détenait les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances.

[139] Même si je concluais que l'appelant a cédé ses droits bénéficiaires sur les résidences de vacances à une fiducie, une telle conclusion de fait n'irait pas dans le sens de la thèse de l'appelant portant que les membres de l'appelant détenaient les intérêts bénéficiaires sur les résidences de vacances. La définition de « personne »

⁶⁵ Pièce A-1, tableau 1, article 4.4.

au paragraphe 123(1) de la Loi sur la TPS englobe la fiducie. En outre, l'effet de cette définition et des dispositions des articles 267.1 à 269 est que, si l'appelant a cédé ses droits bénéficiaires sur les résidences de vacances à une fiducie au bénéfice de ses membres, alors c'est la fiducie, et non le fiduciaire ou les bénéficiaires, qui détenait les droits bénéficiaires.

Conclusion

[140] Vu les éléments de preuve qui m'ont été produits, je conclus que l'appelant détenait les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances, sous réserve de droits d'occupation (et de tous intérêts et droits accessoires) détenus par le promoteur canadien et le promoteur américain. Les droits bénéficiaires détenus par l'appelant comprenaient le risque en ce qui concerne les résidences de vacances, y compris l'obligation d'engager les coûts d'exploitation des résidences de vacances.

[141] Je ne dispose d'aucun élément de preuve portant que l'appelant a cédé les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances au promoteur canadien, au promoteur américain, aux acheteurs de points de villégiature canadiens et aux acheteurs de points de villégiature américains qui ferait en sorte que l'un d'eux soit responsable de l'exploitation, des réparations et de l'entretien des résidences de vacances ou soit tenu responsable d'engager des dépenses à l'égard des résidences de vacances.

[142] Par conséquent, étant donné qu'il n'existait aucun droit juridique selon lequel l'appelant pouvait exercer une influence au nom de ses membres (le promoteur canadien, le promoteur américain, les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains), il n'existait aucun mandat entre l'appelant et chacune de ces personnes relativement à ces dépenses.

Consentement du mandant et du mandataire

[143] Un autre volet d'un mandat est le consentement du mandant et du mandataire.

[144] En établissant la cotisation de l'appelant, le ministre a supposé que « les membres ne consentent pas à ce que l'appelant agisse en tant que leur mandataire ». Pour les motifs qui suivent, je retiens l'hypothèse du ministre.

[145] Il ne m'a été produit nulle convention qui, à mon avis, constitue entre l'appelant et les acheteurs de points de villégiature canadiens, les acheteurs de

points de villégiature américains, le promoteur canadien ou le promoteur américain, une convention de mandat en vertu de laquelle l'appelant a accepté d'intervenir en qualité de mandataire pour l'une de ces parties en ce qui concerne les coûts d'exploitation des résidences de vacances.

[146] Il ne m'a été produit nul contrat de gérance entre l'appelant et le promoteur canadien en vertu duquel l'appelant, entre autres choses, a désigné le promoteur canadien comme étant son mandataire pour des fonctions précises, notamment employer des personnes pour entretenir et exploiter les résidences de vacances, y compris le personnel préposé à l'entretien des chambres et à la réception. Le contrat indique également que le promoteur canadien, en qualité de mandataire de l'appelant, surveillera et supervisera le travail de tous les employés de l'appelant⁶⁶.

[147] Le contrat comporte de nombreuses clauses classiques dans les conventions de mandat, notamment une clause relative à la norme de diligence, une clause d'indemnisation, une clause sur la durée et une clause sur le pouvoir discrétionnaire⁶⁷.

[148] Il ne m'a été produit nulle convention semblable en vertu de laquelle les acheteurs de points de villégiature canadiens désignaient l'appelant comme leur mandataire pour ce qui est des coûts d'exploitation des résidences de vacances. Je tire une conclusion défavorable de la non-production par l'appelant à la Cour d'une telle convention. L'appelant savait certainement qu'il était important de produire une convention de ce genre puisqu'il a remis à la Cour le contrat de gérance.

[149] J'ai beaucoup de mal à retenir l'idée que les membres de l'appelant, en particulier les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains, auraient désigné l'appelant comme leur mandataire sans conclure une convention avec lui précisant les dépenses réelles que l'appelant pouvait engager en cette qualité, la norme de diligence que l'appelant devait respecter et les modalités de toute indemnisation.

[150] Le paragraphe 14 de l'ECFPMQ signale que le programme Intrawest est régi par les documents suivants : la déclaration générale, les documents de constitution en personne morale, les règlements administratifs, la convention de nue-fiducie

⁶⁶ Pièce A-1, tableau 10, alinéas 3.1*l*), *m*), *o*), *p*), *q*) et *t*). Voir aussi l'ECFPMQ, paragraphes 64 et 65.

⁶⁷ Pièce A-1, tableau 10, articles 3.1, 2.3, 2.4, 2.5 et 3.5.

canadienne, la convention de nue-fiducie américaine, les lignes directrices sur l'adhésion, la convention d'adhésion et d'achat ainsi que le certificat d'adhésion.

[151] Il n'est nullement fait mention que l'appelant intervient en qualité de mandataire pour ses membres dans un seul de ces documents, sauf l'article 7 de la convention d'adhésion et d'achat canadienne et les articles 9.1 et 9.3 de la déclaration générale.

[152] L'appelant semble soutenir que la convention d'adhésion et d'achat canadienne et la déclaration générale constituent des conventions de mandat. Je ne puis retenir cette idée.

[153] En ce qui concerne la convention d'adhésion et d'achat, la seule référence à un mandataire se trouve à l'article 7 intitulé « Charges et cotisations », qui stipule que « [l]'acheteur comprend et accepte que le Club engagera des dépenses liées à l'adhésion en tant que mandataire de tous les membres, conformément à leur part proportionnelle des points de villégiature émis par le Club [...] »⁶⁸.

[154] Dans son témoignage, M. Thompson a dit qu'il a rédigé cette clause au nom du promoteur canadien. Il a relevé que la référence au fait que l'appelant engage les dépenses en qualité de mandataire de ses membres n'existait pas lorsqu'il a rédigé pour la première fois la convention d'adhésion et d'achat canadienne; elle a été ajoutée trois ans après la création du programme Intrawest⁶⁹. Le seul élément de preuve que j'ai reçu quant aux raisons pour lesquelles la référence au mandataire a été ajoutée était le témoignage de M. Thompson selon qui le promoteur canadien a ajouté ces mots trois ans après la création du programme Intrawest, suivant les conseils d'un comptable.

[155] Le fait que le promoteur canadien a ajouté ces mots trois ans après le début du programme Intrawest a pour incidence que certains acheteurs de points de villégiature ont acheté des points de villégiature et des adhésions dans l'appelant en vertu d'une convention qui ne faisait pas référence au fait que l'appelant intervenait en qualité de mandataire pour eux.

[156] Quoi qu'il en soit, l'appelant n'est pas partie à la convention d'adhésion et d'achat. Cette convention lie l'acheteur de points de villégiature canadien et le

⁶⁸ Pièce A-1, tableau 8, article 7.

⁶⁹ Transcription, pages 159 et 160 et 152 à 154, témoignage de M. Thompson.

promoteur canadien. Je ne vois pas comment cela pourrait constituer une convention de mandat entre l'acheteur de points de villégiature canadien et l'appelant si ce dernier n'est pas partie à la convention.

[157] Bien que la convention stipule que l'appelant sera désigné pour être le mandataire des acheteurs de points de villégiature canadiens, il ne m'a été produit nulle convention de mandat concrétisant cette intention.

[158] La deuxième convention est la déclaration générale. Il me semble que ce soit une convention entre le promoteur canadien et l'appelant en vertu de laquelle ils conviennent d'établir et d'exploiter le programme Intrawest. Par la convention, les deux parties s'entendent sur la façon dont ils exploiteront le programme.

[159] Il ne s'agit pas d'une convention de mandat.

[160] Les articles 9.1 et 9.3, qui contiennent les seules références au mandat, stipulent :

[TRADUCTION]

9.1 Administration des logements de villégiature. Sous réserve des actes relatifs au projet et des actes relatifs au Club, la charge relative à l'entretien, aux réparations, au remplacement, à la restauration, à l'amélioration, à l'exploitation et à l'administration des logements de villégiature incombe au Club. Le Club intervient en qualité de mandataire de tous les membres en percevant les cotisations et en payant les taxes, les coûts des services publics et autres coûts liés à l'adhésion. Le Club, par l'intermédiaire de son conseil d'administration, de ses dirigeants, du gestionnaire et d'autres mandataires dûment autorisés peut exercer tous les droits et pouvoirs qui lui sont conférés par la loi ou par les actes relatifs au Club, modifiés ou complétés de temps à autre. Conformément aux dispositions du certificat de constitution en personne morale, le pouvoir exclusif de promulguer et de modifier les lignes directrices incombe au déclarant, en autant que le déclarant soit retenu comme gestionnaire et que le conseil n'a aucun pouvoir en ce qui concerne ces lignes directrices, sauf quant à leur application.

[...]

9.3 Logements et équipement du centre de villégiature. Sous réserve des actes relatifs au projet, la maîtrise exclusive et la responsabilité à l'égard de l'entretien et des modifications de tous les logements de villégiature et de tout l'équipement qui s'y trouve incombent au Club, en qualité de mandataire des membres. Le Club doit tenir en tout temps les logements de villégiature en bon état. Advenant une interruption de service, le Club doit immédiatement effectuer les réparations

nécessaires pour rétablir ces services. Si le déclarant croit de bonne foi que le Club ne peut pas effectuer ou n'effectuera pas immédiatement ces réparations, le déclarant peut, sans y être obligé, prendre les dispositions immédiates pour que ces réparations soient effectuées afin de rétablir le service, et le Club est redevable envers le déclarant du coût de ces réparations. Le Club a entière discrétion pour déterminer l'agencement intérieur des couleurs, le décor et l'ameublement de tous les logements de villégiature, de même que le moment, l'ampleur et la nature de toute nouvelle décoration, des réparations et des remplacements.

Nul membre ne doit apporter des réparations, des modifications ou des ajouts, ou effectuer de nouvelles décorations ou des remplacements dans un logement de villégiature, ou à un équipement qui s'y trouve, sans l'approbation écrite préalable du Club. Chaque membre, pendant sa ou ses périodes réservées ou prévues d'utilisation, doit garder l'intérieur de son logement de villégiature, y compris sans s'y limiter les murs intérieurs, les fenêtres, le verre, les plafonds, les planchers, les appareils et les accessoires qui s'y trouvent de même que tout l'équipement dans un état propre, sanitaire et attrayant, et est personnellement responsable de tout dommage ou destruction que causent ce membre, les membres de sa famille, ses invités, locataires ou titulaires de licence comme le prévoit l'article 5.3 du présent document.

[161] M. Thompson a témoigné que la référence au mandataire aux articles 9.1 et 9.3 ne figurait pas dans la déclaration générale d'origine; au contraire, comme pour la convention d'adhésion et d'achat canadienne, les mots ont été ajoutés trois ans après la première exécution de la déclaration générale, suivant les directives d'un comptable⁷⁰.

[162] Cela peut aider à expliquer les incohérences de l'article 9 de la déclaration générale. À mon avis, lorsqu'on le lit comme un tout, cet article indique que c'est l'appelant qui engage, pour son propre compte, les coûts d'exploitation des résidences de vacances. Par exemple, la première phrase de l'article 9.1 stipule que la charge relative à l'entretien, aux réparations, au remplacement, à la restauration, à l'amélioration, à l'exploitation et à l'administration des logements de villégiature est dévolue à l'appelant. De plus, la première phrase du deuxième paragraphe de l'article 9.3 indique que nul membre ne doit apporter des réparations, des modifications ou des ajouts à un logement de villégiature, ou y effectuer de nouvelles décorations ou des remplacements, sans l'approbation écrite préalable de l'appelant. Ces deux clauses semblent m'indiquer que c'est l'appelant, et non les membres, qui est chargé de l'exploitation et de l'entretien des résidences de vacances.

⁷⁰ Transcription, pages 152 à 156, témoignage de M. Thompson.

[163] Cela est conforme à ma conclusion de fait précédente selon laquelle les droits bénéficiaires sur les résidences de vacances détenus par l'appelant comprenaient le risque à l'égard des résidences, y compris les dépenses engagées à l'égard de leur exploitation, réparation et entretien.

[164] De toute évidence, une telle conclusion de fait est incompatible avec les références qui figurent dans la deuxième phrase de l'article 9.1 et la première phrase de l'article 9.3 selon lesquelles l'appelant engage les coûts d'exploitation des résidences de vacances en tant que mandataire de ses membres. Je ne puis m'expliquer pourquoi le mot mandat a été ajouté trois ans plus tard à une convention qui envisage que l'appelant engage les dépenses pour son propre compte. Je ne crois pas que cela traduisait la relation réelle entre l'appelant et ses membres.

[165] La convention d'adhésion et d'achat ainsi que la déclaration générale originale ne peuvent pas constituer une convention de mandat entre les acheteurs de points de villégiature américains et l'appelant ou entre le promoteur américain et l'appelant, puisque les acheteurs de points de villégiature américains et le promoteur américain ne sont des parties à l'une ou l'autre des conventions. En outre, il ne m'a été produit nuls conventions écrites ou de témoignages de vive voix en ce qui concerne une quelconque convention (y compris une convention de mandat) conclue soit entre les acheteurs de points de villégiature américains, soit le promoteur américain relativement au programme Intrawest.

[166] À mon avis, vu qu'il n'a été produit devant la Cour nulle convention de mandat, il faut examiner la conduite des parties afin de chercher s'il y a effectivement eu une relation mandant-mandataire⁷¹.

[167] L'appelant n'a cité à témoigner devant la Cour nuls acheteurs de points de villégiature canadiens, ni même un quelconque employé, dirigeant ou administrateur au sujet de la soi-disant relation mandant-mandataire⁷². L'avocate de l'intimée a soutenu que je dois tirer une conclusion défavorable du fait que l'appelant a omis de convoquer de tels témoins. J'abonde dans son sens.

⁷¹ Fridman, *op.cit.*, aux pages 5 et 6.

⁷² M^{me} Ruff est acheteuse de points de villégiature canadienne; cependant, l'appelant l'a convoquée pour témoigner relativement au calcul des frais de villégiature annuels.

[168] De tels témoins auraient produit devant la Cour des éléments définitifs quant à savoir si un acheteur de points de villégiature canadien ou américain a consenti à ce que l'appelant intervienne en tant que mandataire de l'acheteur. Ces témoins auraient aussi pu s'exprimer sur la question de la soi-disant relation de mandant-mandataire entre l'appelant et le promoteur canadien et entre l'appelant et le promoteur américain.

[169] L'intimée a bien cité deux acheteurs de points de villégiature canadiens, M. Abraham et M^{me} Ewing. M^{me} Ewing ne s'est pas exprimée sur la question du mandat.

[170] Cependant, M. Abraham a témoigné qu'il a conclu une convention d'adhésion et d'achat canadienne en 1998. Il a témoigné que les seuls documents qu'il a reçus lorsqu'il a acheté les points de villégiature étaient la convention d'adhésion et d'achat canadienne et un certificat d'adhésion. Il n'a reçu nulle copie de la déclaration générale, de la convention de nue-fiducie canadienne, du contrat de gérance, des règlements administratifs, des documents de constitution en personne morale ou de n'importe quel autre document⁷³.

[171] Fait encore plus important, il a témoigné qu'il ne savait pas que l'appelant se présentait comme son mandataire⁷⁴. Cela est le seul élément de preuve direct en ma possession relativement à la question du consentement.

[172] En résumé, le seul élément de preuve direct que j'ai en ma possession en ce qui concerne la conduite des membres va dans le sens de l'hypothèse du ministre selon laquelle les membres de l'appelant n'ont pas consenti à ce que l'appelant intervienne à leur profit en qualité de mandataire.

[173] Il y a d'autres éléments de preuve dont je dispose qui me permettent de conclure que la conduite des parties ne va pas dans le sens d'un constat de mandat. En voici des exemples :

Les éléments qui forment les frais annuels de villégiature

⁷³ Transcription, pages 302 à 304 et 308 à 310, témoignage de M. Abraham.

⁷⁴ Transcription, page 315, témoignage de M. Abraham.

[174] L'appelant a calculé le montant des frais annuels de villégiature en partie en fonction des dépenses autres que les coûts d'exploitation des résidences de vacances. Dans le premier cas, il a inclus les coûts internes de l'appelant, notamment le coût de son assemblée générale annuelle, le coût de son vérificateur, l'impôt sur le revenu et les coûts juridiques de l'appelant. En tant que question de fait, il s'agissait de coûts de l'appelant, et non de ses membres (c.-à-d. le promoteur canadien, le promoteur américain et les acheteurs de points de villégiature). Autrement dit, l'appelant a engagé ces coûts pour son propre compte, et non à titre de mandataire de ses membres.

[175] Une partie des frais annuels de villégiature a trait à un fonds de réserve tenu par l'appelant. Cette partie des frais annuels de villégiature constitue un fonds de prévoyance à l'égard de coûts futurs imprévus. Il ne constitue pas une dépense engagée par l'appelant à titre de mandataire de ses membres.

Le libellé dans les règlements administratifs et la déclaration générale

[176] L'article 7.2 des règlements administratifs stipule que les membres de l'appelant doivent payer les cotisations (les frais annuels de villégiature) à l'appelant, conformément aux modalités et aux dispositions de la déclaration générale. Rien dans les règlements administratifs n'oblige les membres d'engager personnellement les coûts d'exploitation des résidences de vacances ou toute autre dépense relative aux résidences de vacances.

[177] En fait, l'article 4.18 des règlements administratifs stipule que le conseil d'administration de l'appelant est tenu d'entretenir, de réparer, de restaurer, d'améliorer et d'exploiter les résidences de vacances.

[178] L'article 10.1 de la déclaration générale stipule :

[TRADUCTION]

10.1 Création d'un privilège et d'une obligation personnelle à l'égard des cotisations [...] chaque membre, en acceptant un certificat d'adhésion [...] est réputé convenir et accepter de payer au Club des frais annuels de villégiature, des cotisations spéciales pour des améliorations aux immobilisations ou d'autres dépenses ou coûts exceptionnels, et des charges personnelles, toutes ces cotisations devant être établies et perçues comme le prévoit l'article 10 et selon les modalités énoncées ci-après [...]

[179] Cet article oblige le membre à payer les frais annuels de villégiature. À mon avis, ce n'est pas la même chose qu'être personnellement responsable des coûts d'exploitation des résidences de vacances.

[180] En outre, conformément à l'article 10.4 de la déclaration générale, bien que le montant des frais annuels de villégiature se fonde sur des estimations de coûts, le montant réel des frais est à la seule discrétion du conseil d'administration de l'appelant et peut être rajusté, un tel rajustement étant [TRADUCTION] « fondé sur les dépenses supplémentaires engagées par le Club [l'appelant] »⁷⁵. L'article 10.5 de la déclaration générale stipule que les frais annuels de villégiature ne peuvent pas dépasser un montant précis.

[181] À mon avis, ces clauses se fondent sur l'hypothèse voulant que les coûts soient engagés par l'appelant pour son propre compte et non à titre de mandataire de ses membres.

Capacité du promoteur canadien d'éviter de payer les frais annuels de villégiature

[182] M^{me} Ruff a reconnu que le promoteur canadien a la possibilité de ne pas payer les frais annuels de villégiature s'il choisit de financer les activités financières de l'appelant. C'est ce que stipulent les articles 10.7 et 1.8 de la déclaration générale. Selon l'article 10.7: [TRADUCTION] « Au lieu du paiement de frais annuels de villégiature, le déclarant [le promoteur canadien] peut choisir de subventionner les activités financières du Club dans le cas où *toutes les cotisations et chaque autre source de revenu (revenu)* reçues par le Club n'égalent pas ou ne dépassent pas les dépenses réelles engagées pendant l'exercice financier [...] » L'article 1.8 de la déclaration générale définit « Cotisation » comme comprenant les frais annuels de villégiature⁷⁶.

[183] L'article 10.7 n'envisage pas le cas où l'appelant engage des coûts à titre de mandataire du promoteur canadien. Il se fonde plutôt sur l'hypothèse voulant que l'appelant engage des coûts pour son propre compte. Le promoteur canadien convient de fournir une aide financière si ces coûts dépassent le revenu annuel de l'appelant.

⁷⁵ Pièce A-1, tableau 1, page 22.

⁷⁶ Transcription, pages 276 et 277, témoignage de M^{me} Ruff, pièce A-1, tableau 1.

Maîtrise

[184] Le troisième facteur à prendre en considération au moment de déterminer l'existence d'une relation mandant-mandataire est la maîtrise par le mandant des actions du mandataire (l'appelant).

[185] L'appelant est une société sans capital-actions. Comme pour les sociétés qui émettent des actions, l'appelant est maîtrisé par son conseil d'administration, dont les membres sont élus par les membres de l'appelant. Par conséquent, les acheteurs de points de villégiature canadiens, les acheteurs de points de villégiature américains, le promoteur canadien et le promoteur américain maîtrisent l'appelant, puisqu'ils constituent collectivement tous les membres de l'appelant.

[186] Les deux parties, dans leurs arguments, se sont concentrées sur la capacité des acheteurs de points de villégiature canadiens et des acheteurs de points de villégiature américains, par opposition au promoteur canadien et au promoteur américain, d'élire la majorité des administrateurs de l'appelant. La pertinence de cet argument n'est pas évidente pour moi. La question dont la Cour est saisie est de savoir si l'appelant est intervenu à titre de mandataire de tous les membres de l'appelant, et pas seulement des acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains.

[187] En outre, la question qu'il faut soulever n'est pas de savoir si les membres de l'appelant ont maîtrisé l'appelant aux fins du droit des sociétés, mais de savoir s'ils ont exercé une maîtrise sur l'appelant, conformément à une convention de mandat.

[188] Mon collègue le juge Hogan a résumé le droit sur ce point à l'occasion de l'affaire *Fourney c. La Reine*, 2011 CCI 520, comme suit :

[46] En l'espèce, l'appelante exerçait un contrôle complet sur toutes les actions des sociétés. De fait, les sociétés ne pouvaient pas agir sans l'appelante; même si les actionnaires minoritaires devenaient actifs, l'appelante continuerait à exercer le contrôle. Toutefois, le simple fait que l'appelante exerçait pareil contrôle ne permet pas pour autant de conclure à l'existence d'un mandat; autrement, un grand nombre de sociétés privées pourraient être considérées comme des mandataires de leurs actionnaires majoritaires. Quel est donc le véritable critère à appliquer pour établir l'existence d'un mandat?

[47] Dans la décision *Otineka Development Corporation Limited c. La Reine*, la Cour canadienne de l'impôt a insisté sur la nécessité d'un niveau élevé de

preuve lorsqu'il s'agit de conclure qu'une société agit de fait à titre de mandataire :

[...] Lorsqu'une corporation laisse voir à des tiers qu'elle est elle-même propriétaire de l'entreprise qu'elle exploite et des biens-fonds connexes, tient des registres financiers distincts, dépose ses propres déclarations de revenus et agit comme toute autre corporation qui est indépendante de ses actionnaires, il faudrait qu'elle présente une preuve extrêmement convaincante pour établir que, pendant tout ce temps, elle n'était réellement que mandataire ou fiduciaire de ses actionnaires en vertu d'une entente verbale ou d'une présomption de la part de certains des actionnaires ou des administrateurs.

[189] Même si le juge Hogan était saisi d'une situation de fait concernant une société et une actionnaire, je crois que le droit s'applique sur le même fondement à une société sans capital-actions et les membres de cette société. Les membres contrôlent la société grâce à leur capacité d'élire le conseil d'administration de cette dernière. Cependant, ce contrôle ne signifie pas que la société intervient à titre de mandataire des membres.

[190] L'appelant s'est présenté comme le propriétaire de sa propre entreprise. Il tenait des registres financiers distincts, produisait ses propres déclarations de revenus et agissait comme toute autre société sans capital-actions qui est une entité distincte de ses membres. Par conséquent, j'ai besoin d'une preuve extrêmement convaincante pour établir que les membres de l'appelant exerçaient un contrôle sur l'appelant en vertu d'une convention de mandat.

[191] Je ne dispose pas de tels éléments de preuve. Comme je l'ai déjà signalé, il ne m'a été produit nulle convention de mandat et l'appelant n'a convoqué personne pour témoigner sur la question de la maîtrise. Plus précisément, l'appelant n'a convoqué nul de ses employés, dirigeants ou administrateurs et n'a convoqué nul de ses membres pour s'exprimer sur la question du mandat.

Conclusion

[192] Pour les motifs qui précèdent, je conclus que les frais annuels de villégiature constituent un montant que chacun des acheteurs de points de villégiature canadiens et des acheteurs de points de villégiature américains, le promoteur canadien et le promoteur américain est tenu de payer en tant que membre de l'appelant, pour financer les coûts annuels de l'appelant. Les coûts annuels de l'appelant comprennent les coûts d'exploitation des résidences de vacances, les

coûts d'exploitation du programme Intrust et les coûts organiques de l'appelant. L'appelant retient une partie des frais annuels de villégiature en tant que fonds de réserve pour des dépenses futures imprévues de l'appelant.

[193] Les frais annuels de villégiature ne constituent pas un montant payé par les membres de l'appelant à l'appelant à titre de remboursement de coûts que l'appelant a engagés à titre de mandataire des membres.

[194] Par conséquent, les frais annuels de villégiature constituent la contrepartie payée pour une fourniture. Je dois maintenant rechercher si cette fourniture était assujettie à la taxe prévue à la section II.

V. Deuxième question en litige : Est-ce que la fourniture a été effectuée au Canada?

[195] Aux termes des paragraphes 165(1) et (2), la fourniture n'est assujettie à la TPS que s'il s'agit d'une fourniture taxable qui a été effectuée au Canada.

[196] Il n'est pas controversé entre les parties que si l'appelant a effectué une fourniture, elle était taxable. Cependant, il y a divergence quant à l'application des règles relatives à la fourniture effectuée au Canada contenues dans la Loi sur la TPS.

[197] Lorsqu'il a établi la cotisation de l'appelant, le ministre a supposé que les membres de l'appelant ont payé les frais annuels de villégiature à titre de contrepartie de la fourniture d'un bien meuble incorporel qui avait trait à la fois à un immeuble situé au Canada et à un immeuble situé à l'étranger.

[198] L'intimée demande à la Cour d'affecter les frais annuels de villégiature entre les fournitures taxables effectuées au Canada et les fournitures taxables effectuées à l'étranger, fondant cette affectation sur le rapport entre les points de villégiature totaux émis à l'égard des immeubles situés au Canada et les points de villégiature émis à l'égard de tous les immeubles.

[199] L'appelant soutient que si la Cour conclut que l'appelant a effectué une fourniture à ses membres, alors elle constituait la prestation d'un service en rapport à un immeuble, la contrepartie de la fourniture étant les frais annuels de

villégiature. En outre, l'appelant soutient que l'appelant a effectué des prestations de services uniques distinctes à l'égard de chaque résidence de vacances⁷⁷.

[200] L'appelant demande à la Cour d'affecter les frais annuels de villégiature entre les fournitures taxables effectuées au Canada et les fournitures taxables effectuées à l'étranger, la fondant sur le rapport entre les coûts d'adhésion associés à l'exploitation des résidences de vacances situées au Canada et les coûts totaux pour toutes les résidences de vacances.

Incohérence législative de l'article 142

[201] La TPS, comme la plupart de toutes les taxes à valeur ajoutée, est une taxe axée sur la destination qui est censée taxer la consommation, en l'espèce au Canada. La Loi sur la TPS tente d'atteindre cet objectif en taxant uniquement, aux termes des paragraphes 165(1) et (2), les fournitures qui, en vertu de la Loi sur la TPS, sont réputées être effectuées au Canada et en détaxant, aux termes de la partie V de l'annexe VI de la Loi sur la TPS (l'« annexe sur les exportations »), certaines fournitures transfrontalières qui sont réputées être effectuées au Canada.

[202] L'article 142 comporte deux ensembles de règles sur le lieu de fourniture de biens meubles incorporels.

[203] Le premier ensemble de règles a pour critère le lieu où les biens meubles incorporels peuvent être utilisés. Le deuxième ensemble de règles a pour critère l'emplacement d'immeubles, de biens meubles corporels ou de services connexes.

[204] Selon le sous-alinéa 142(1)c)(i), la fourniture de biens meubles incorporels est réputée effectuée au Canada si le bien meuble peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada. Selon le sous-alinéa 142(2)c)(i), la fourniture de biens meubles incorporels est réputée effectuée à l'étranger si le bien meuble ne peut être utilisé au Canada.

[205] Selon le sous-alinéa 142(1)c)(ii), la fourniture de biens meubles incorporels est réputée effectuée au Canada si le bien meuble *se rapporte à un immeuble situé au Canada*, à un bien meuble corporel qui y est habituellement situé ou à un service à y être rendu.

⁷⁷ Autres observations écrites de l'appelant, déposées le 30 janvier 2015, paragraphes 2 et 32.

[206] Selon le sous-alinéa 142(2)c)(ii), la fourniture de biens meubles incorporels est réputée effectuée à l'étranger si le bien meuble *se rapporte à un immeuble situé à l'étranger*, à un bien meuble corporel habituellement situé à l'étranger ou à un service à être rendu entièrement à l'étranger.

[207] L'article 142 comporte trois ensembles de règles sur le lieu de fourniture de services. Le premier ensemble de règles vise la fourniture d'un service qui se rapporte à un immeuble. Le deuxième ensemble de règles se trouve aux alinéas 142(1)f) et 142(2)f) et vise les services visés par règlement. Il n'existe à l'heure actuelle aucun service visé par règlement. Le troisième ensemble de règles vise tous les autres services.

[208] Selon l'alinéa 142(1)d), la fourniture d'un immeuble ou d'un *service y afférent* est réputée effectuée au Canada si l'immeuble est situé au Canada. Selon l'alinéa 142(2)d), la fourniture d'un immeuble ou d'un *service y afférent* est réputée effectuée à l'étranger si l'immeuble est situé à l'étranger.

[209] Les alinéas 142(1)g) et 142(2)g) visent tous les services qui ne se rapportent pas à un immeuble. Selon l'alinéa 142(1)g), est réputée effectuée au Canada la fourniture d'un service si le service est rendu en tout ou en partie au Canada. Selon l'alinéa 142(2)g), est réputée effectuée à l'étranger la fourniture d'un service si le service est rendu entièrement à l'étranger.

[210] L'application des règles sur les fournitures effectuées au Canada de biens meubles incorporels et de services qui ne se rapportent pas à un immeuble est simple⁷⁸. La fourniture de biens meubles incorporels qui ne se rapporte pas à un immeuble (ou à un bien meuble corporel ou à un service) est réputée effectuée au Canada si le bien meuble incorporel peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada. La fourniture de biens meubles incorporels n'est réputée effectuée à l'étranger que si le bien meuble incorporel ne peut être utilisé au Canada.

[211] De même, la fourniture d'un service qui ne se rapporte pas à un immeuble est réputée effectuée au Canada si le service est rendu en tout ou en partie au Canada. Le service n'est réputé effectué à l'étranger que si le service est rendu entièrement à l'étranger.

⁷⁸ À la condition que le bien meuble incorporel ne se rapporte pas non plus à un bien meuble corporel ou un service.

[212] L'application des règles sur le lieu de fourniture n'est pas aussi simple si le bien meuble incorporel ou le service se rapporte à un immeuble⁷⁹. Le problème réside dans le fait que, selon les paragraphes 142(1) et (2), sont réputés se produire deux événements mutuellement exclusifs.

[213] Par exemple, je crois comprendre qu'il n'y a nulle controverse entre les parties sur l'idée que la fourniture des points de villégiature (dont la Cour n'est pas saisie) constitue une fourniture de biens meubles incorporels qui se rapporte à un immeuble situé au Canada (les résidences de vacances canadiennes) et à un immeuble situé à l'étranger (les résidences de vacances américaines/mexicaines). Je suppose que les parties sont parvenues à cette conclusion en tenant compte du fait que le seul objet des points de villégiature est de permettre aux membres de réserver des résidences de vacances précises pour des périodes précises.

[214] Dans une telle situation, selon le sens clair du sous-alinéa 142(1)c) (ii), est réputée effectuée au Canada la fourniture des points de villégiature vu que les points de villégiature se rapportent à un immeuble situé au Canada. Par contre, selon le sens clair du sous-alinéa 142(2)c)(ii), est réputée effectuée à l'étranger la fourniture vu que les points de villégiature se rapportent à un immeuble situé à l'étranger. Voilà un résultat de toute évidence absurde.

[215] Un résultat semblable se produit à la simple fourniture d'un service qui se rapporte à la fois à un immeuble situé au Canada et à un immeuble situé à l'étranger.

[216] En l'espèce, lorsque la simple lecture de la Loi sur la TPS donne lieu à une incohérence interne, il faut appliquer les principes de l'interprétation des lois afin que soit évité un résultat éventuellement absurde.

[217] Comme l'a déclaré notre Cour à de nombreuses reprises, la règle générale d'interprétation des lois est la méthode de l'interprétation textuelle, contextuelle et téléologique, confirmée par la Cour suprême du Canada par l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*⁸⁰.

⁷⁹ La même question se pose si le bien meuble incorporel se rapporte à un bien meuble corporel ou à un service.

⁸⁰ 2005 CSC 54, [2005] 2 RCS 601, au paragraphe 11.

[218] En outre, il y a un principe général d'interprétation des lois selon lequel la loi est censée être bien rédigée et exprimer complètement ce que le législateur entendait dire. Par conséquent, au moment d'interpréter une disposition donnée, la Cour ne doit pas ajouter de mots à l'article. La Cour suprême du Canada a expliqué ce principe à l'occasion de l'affaire *R c. McIntosh*⁸¹, comme suit :

Deuxièmement, l'analyse contextuelle permet aux tribunaux de s'écarter du sens grammatical ordinaire des termes lorsqu'un contexte particulier l'exige, mais elle n'exige généralement pas des tribunaux qu'ils introduisent des termes dans une disposition législative. C'est seulement lorsqu'« ils peuvent raisonnablement avoir » un sens particulier que ces termes peuvent être interprétés d'après leur contexte. Je suis d'accord avec l'observation de Pierre-André Côté dans son livre, *Interprétation des lois* (2^e éd., 1991), aux pages 257 et 258 :

La fonction du juge étant d'interpréter la loi et non de la faire, le principe général veut que le juge doive écarter une interprétation qui l'amènerait à ajouter des termes à la loi : celle-ci est censée être bien rédigée et exprimer complètement ce que le législateur entendait dire [...]

Le ministère public demande à notre Cour d'inclure dans le paragraphe 34(2) des termes qui ne s'y trouvent pas. À mon avis, cela équivaldrait à modifier le paragraphe 34(2), ce qui constitue une fonction législative et non judiciaire. L'analyse contextuelle ne justifie aucunement les tribunaux de procéder à des modifications législatives.

[219] Il est intéressant de souligner que le professeur Pierre-André Côté a fait l'observation suivante dans une édition ultérieure de son traité :

Cette présomption contre l'addition de mots doit être appliquée avec prudence, car la communication légale est, comme toute autre communication, composée de deux éléments, l'exprès (la formule) et l'implicite (le contexte global de l'énonciation). La présomption étudiée insiste uniquement sur l'élément exprès de la communication. Elle dit que le juge qui ajoute des mots légifère, usurpe la fonction du législateur. Or, dans la mesure où le juge ajoute des mots pour rendre explicite ce qui est implicite dans le texte, on ne peut pas dire qu'il s'écartere de sa mission d'interprète. *La question, dans les cas d'espèce, n'est donc pas tellement de savoir si le juge peut ajouter ou non des mots, mais si les mots qu'il ajoute ont un autre effet que d'expliciter l'élément implicite de la communication légale*⁸². [Non souligné dans l'original.]

⁸¹ [1995] 1 RCS 686, à la page 701.

⁸² Pierre-André Côté, *Interprétation des lois*, 4^e éd. (Toronto : Carswell, 2011), aux pages 294 et 295.

[220] À l'occasion de l'affaire *Lévis (Ville) c. Fraternité des policiers de Lévis Inc.*⁸³, le juge Bastarache a formulé les observations suivantes au sujet de conflits entre les dispositions promulguées par le même législateur :

47 Le point de départ de toute analyse d'un conflit de lois est qu'il existe une présomption de cohérence législative, et une interprétation qui donne lieu à un conflit devrait être évitée dans la mesure du possible. Le critère à appliquer pour déterminer si un conflit est inévitable est clairement énoncé par le professeur Côté dans son traité d'interprétation des lois :

Selon la jurisprudence, deux lois ne sont pas en conflit du simple fait qu'elles s'appliquent à la même matière : il faut que l'application de l'une exclue, explicitement ou implicitement, celle de l'autre.

(P.-A. Côté, *Interprétation des lois* (3^e éd. 1999), p. 443)

[...] Par contre, il y a conflit inévitable lorsque deux lois sont directement contradictoires ou que leur application concurrente donnerait lieu à un résultat déraisonnable ou absurde. Par exemple, la loi qui autorise la prorogation du délai de dépôt d'un appel uniquement avant l'expiration du délai est en conflit direct avec une autre loi qui autorise l'acceptation d'une demande de prorogation après l'expiration du délai (*Massicotte c. Boutin*, [1969] R.C.S. 818)⁸⁴.

[221] Par des motifs concordants, les juges Deschamps et Fish ont préféré une définition plus restrictive du conflit entre des dispositions promulguées par le même législateur :

89 [...] c'est avec plus de rigueur encore que la règle doit être appliquée dans les cas où les lois conflictuelles émanent du même législateur. Comme celui-ci est censé connaître ses propres lois et vouloir qu'elles soient appliquées de façon cohérente, la règle favorisant l'interprétation qui permet d'éviter les conflits est pleinement justifiée.

90 [...] Ce n'est donc que dans les cas de conflit inévitable que le tribunal doit faire appel aux règles d'interprétation qui font primer une loi sur l'autre, ce qui entraîne l'abrogation tacite ou l'inapplicabilité partielle du texte qui est écarté⁸⁵.

⁸³ *Lévis (Ville) c. Fraternité des policiers de Lévis Inc.*, 2007 CSC 14, [2007] 1 RCS 591.

⁸⁴ *Ibid*, au paragraphe 47.

⁸⁵ *Ibid*, aux paragraphes 89 et 90.

[222] En outre, l'interprétation d'une loi doit être conforme à la présomption d'absence de tautologie; dans la mesure du possible, le juge doit donc éviter de retenir une interprétation qui dépouille une partie d'une loi de tout son sens ou qui la rend redondante⁸⁶.

[223] A l'occasion de l'affaire *Mathew c. Canada*⁸⁷, la juge en chef McLachlin et le juge Major ont souligné l'importance de l'analyse contextuelle et téléologique face à deux dispositions contradictoires de la *Loi de l'impôt sur le revenu* :

40 Pour résoudre le litige découlant de l'effet combiné du par. 18(13) et de l'art. 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il faut déterminer l'intention qu'avait le législateur au moment où il a adopté ces dispositions en leur donnant une interprétation téléologique à la lumière de leur contexte⁸⁸.

[224] Avant d'examiner les incohérences législatives de l'article 142, je dois d'abord rechercher si les membres de l'appelant ont payé les frais annuels de villégiature en contrepartie de la fourniture d'un service ou en contrepartie de la fourniture d'un bien meuble incorporel.

Fourniture d'un service ou d'un bien meuble incorporel?

[225] J'ai déjà conclu que les frais annuels de villégiature constituent un montant que chacun des acheteurs de points de villégiature canadiens et des acheteurs de points de villégiature américains, le promoteur canadien et le promoteur américain est tenu de payer en tant que membre de l'appelant, pour financer les coûts annuels de l'appelant.

[226] L'intimée soutient que les membres de l'appelant ont payé les frais annuels de villégiature en contrepartie supplémentaire de la fourniture de leur adhésion dans l'appelant, ce qui constitue la fourniture d'un bien meuble incorporel. Plus précisément, l'intimée soutient que les frais annuels de villégiature font partie de la contrepartie permanente que les membres de l'appelant paient afin de maintenir leur adhésion dans l'appelant. Par conséquent, du point de vue de l'intimée,

⁸⁶ *Placer Dome Canada Ltd c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 RCS 715, au paragraphe 45.

⁸⁷ *Mathew c. Canada*, 2005 CSC 55, [2005] 2 RCS 643 (que l'on désigne souvent comme étant l'arrêt *Kaulius c. Canada*).

⁸⁸ *Ibid*, au paragraphe 40.

l'appelant a effectué une fourniture de biens meubles incorporels qui se rapporte à la fois à un immeuble situé au Canada et à un immeuble situé à l'étranger.

[227] L'intimée soutient que la partie de la fourniture d'un tel bien meuble incorporel qui se rapporte à un immeuble situé au Canada est assujettie à la TPS et que la partie de la fourniture qui se rapporte à un immeuble situé à l'étranger n'est pas visée par la TPS⁸⁹. L'intimée soutient que la Cour devrait ajouter les mots « dans la mesure où » au début du sous-alinéa 142(1)c)(ii) de sorte que le sous-alinéa se lise comme suit, « (ii) *dans la mesure où* il se rapporte à un immeuble situé au Canada ».

[228] La thèse de l'intimée selon laquelle la taxe peut ne viser qu'une partie de la contrepartie seulement d'une fourniture taxable semble se fonder sur une concession administrative de l'Agence du revenu du Canada⁹⁰.

[229] Dans le premier cas, l'appelant soutient que les membres de l'appelant paient les frais annuels de villégiature en contrepartie d'une fourniture d'un service qui se rapporte à la fois à un immeuble situé au Canada et à un immeuble situé à l'étranger. L'argument de l'appelant est résumé au paragraphe 151 des observations écrites de l'appelant :

[TRADUCTION]

Par conséquent, si la Cour conclut que le Club effectue une fourniture aux membres, la nature de la fourniture est la fourniture de l'exploitation et de l'entretien des résidences de vacances pour les membres – ce qui est un service qui se rapporte à un immeuble. En vertu des alinéas 142(1)d) et (2)d), seuls les services qui se rapportent aux résidences de vacances au Canada seraient assujettis à la TPS⁹¹.

[230] L'appelant avance aussi ce qui semble être une thèse subsidiaire. Il soutient, aux paragraphes 27 à 33 de ses observations écrites additionnelles, qu'il effectue une fourniture unique distincte d'un service qui se rapporte à chaque résidence de vacances.

⁸⁹ Autres observations de l'intimée, paragraphe 64.

⁹⁰ Observations écrites de l'intimée, paragraphe 4; autres observations de l'intimée, paragraphes 58 à 67.

⁹¹ Le même argument est invoqué au paragraphe 2 des observations écrites additionnelles de l'appelant.

[231] La Loi sur la TPS contient des définitions des mots « bien » et « services ». Bien s'entend de tous biens, meubles et immeubles, corporels ou incorporels, y compris un droit quelconque, à l'exclusion d'argent⁹².

[232] Bruce Ziff, dans *Principles of Property Law*, définit le « bien » ainsi :

[TRADUCTION]

D'un point de vue intuitif, l'idée de bien est parfaitement simple : le terme renvoie aux choses que l'on peut posséder [...] On dit parfois qu'un bien est un ensemble de droits⁹³.

[233] En outre, M. Ziff cite le professeur Honoré, qui recense 11 éléments composant l'ensemble de droits :

[TRADUCTION]

Le terme Propriété comprend le droit de posséder, le droit d'utiliser, le droit de gérer, le droit de tirer un revenu de la chose, le droit au capital, le droit à une sûreté, les droits ou attributs de transmissibilité et d'absence de durée, le droit d'empêcher les préjudices, la responsabilité d'exécution, l'attribut de résidualité⁹⁴.

[234] La Loi sur la TPS ne définit pas le concept de « bien meuble incorporel ». On convient généralement que ces mots visent le bien qui n'a pas de forme matérielle (c.-à-d. un bien meuble autre qu'un bien meuble corporel)⁹⁵.

[235] La Loi sur la TPS définit le service comme *n'importe quoi* qui n'est pas un bien, de l'argent et certains services fournis à un employeur par un employé, un agent et certaines autres personnes⁹⁶. La définition du service est extrêmement large. Si une chose n'est pas un bien, de l'argent ou un « service aux employés », alors elle est réputée être un service.

⁹² Paragraphe 123(1), définition de « bien ».

⁹³ Bruce Ziff, *Principles of Property Law*, 6^e éd. (Toronto : Carswell, 2014), à la page 2.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ Voir, par exemple, *Black's Law Dictionary*, 10^e éd.

⁹⁶ Paragraphe 123(1), définition de « service ».

[236] J'abonde dans le sens de l'appelant, qui observe que les frais annuels de villégiature sont payés en contrepartie d'un service rendu par l'appelant à chacun de ses membres.

[237] L'appelant ne fournit pas de droits en contrepartie des frais annuels de villégiature. Autrement dit, il ne fournit pas un bien. Ce qu'il fournit, c'est la convention d'utiliser les frais annuels de villégiature pour financer ses activités. Plus particulièrement, il accepte d'utiliser les fonds pour payer les coûts d'exploitation des résidences de vacances, pour payer les coûts engagés pour exploiter le programme Intrawest (y compris le système de réservation et la fonction liée aux relations avec les membres), de payer ses propres dépenses internes (notamment les salaires au siège social, les frais juridiques, les frais de vérification, le coût des assemblées annuelles, etc.) et de détenir une partie des fonds dans un fonds de réserve pour des dépenses imprévues futures (collectivement désignés comme étant les **services annuels**).

[238] Il s'agit de la fourniture d'un service. C'est la fourniture d'autre chose qu'un bien.

[239] Je rejette la thèse de l'intimée portant que les frais annuels de villégiature fassent partie de la contrepartie permanente que les membres de l'appelant paient afin de maintenir leur adhésion dans l'appelant.

[240] Pour ce qui est des acheteurs de points de villégiature canadiens, selon les modalités de la convention d'adhésion et d'achat canadienne, l'acheteur de points de villégiature canadien achète tant les points de villégiature que l'adhésion dans l'appelant du promoteur canadien. Plus précisément, l'article 4 de la convention indique : [TRADUCTION] « En signant la présente convention, l'acheteur [l'acheteur de points de villégiature canadien] assume l'obligation contractuelle d'acheter les points de villégiature et l'adhésion [...]»⁹⁷ »

[241] Il s'agit d'une fourniture différente de celle de l'appelant à l'égard des services annuels aux acheteurs de points de villégiature canadiens en contrepartie des frais annuels de villégiature. Dans le premier cas, différentes personnes effectuent la fourniture. Le promoteur canadien, et non pas l'appelant, fournit l'adhésion à l'acheteur de points de villégiature canadien.

⁹⁷ Pièce A-1, tableau 8.

[242] Deuxièmement, la fourniture des adhésions par le promoteur canadien à chaque acheteur de points de villégiature canadien est la fourniture d'un bien meuble incorporel, à savoir les droits découlant d'une adhésion dans l'appelant et les droits découlant des points de villégiature.

[243] L'adhésion à l'appelant procure à l'acheteur de points de villégiature canadien divers droits en ce qui a trait à l'appelant, notamment le droit de participer au programme Intrawest, de voter lors des assemblées générales annuelles, d'élire les administrateurs et de partager les produits réalisés à la liquidation de l'appelant. Les points de villégiature procurent à l'acheteur de points de villégiature canadien le droit de réserver des résidences de vacances précises en conformité des modalités du programme Intrawest.

[244] La fourniture par l'appelant aux acheteurs de points de villégiature canadiens, en contrepartie des frais annuels de villégiature, ne comporte pas la fourniture de droits. Les acheteurs de points de villégiature canadiens acceptent tout simplement, en tant que membres de l'appelant, de financer les coûts de l'appelant. Les membres ne font pas l'acquisition de droits d'adhésion additionnels; ils ont acquis tous leurs droits en tant que membres lorsque le promoteur canadien a fourni l'adhésion à l'appelant.

[245] Il ne m'a été produit nulle copie de convention en vertu de laquelle les acheteurs de points de villégiature américains ont acheté soit des points de villégiature, soit une adhésion à l'appelant. Le paragraphe 6 de l'ECFPMQ précise ce qui suit : [TRADUCTION] « Dans le cadre du programme Intrawest, les acheteurs font l'acquisition de points de villégiature et, par conséquent, deviennent automatiquement membres du Club [l'appelant] [...] » Je suppose que la référence aux acheteurs dans ce paragraphe concerne à la fois les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains. En conséquence, j'ai tenu pour acquis que les acheteurs de points de villégiature américains ont acheté les points de villégiature et leurs adhésions dans l'appelant auprès du promoteur américain en vertu d'une convention très semblable à la convention d'adhésion et d'achat canadienne.

[246] Par conséquent, de manière similaire aux acheteurs de points de villégiature canadiens, les acheteurs de points de villégiature américains ont payé les frais annuels de villégiature en contrepartie de la fourniture d'un service.

[247] Les parties n'ont pas produit devant la Cour d'éléments de preuve en ce qui concerne l'acquisition des adhésions à l'appelant par le promoteur canadien ou le

promoteur américain. Je n'ai aucune idée du moment où ils ont acquis leurs adhésions ou de la façon dont ils les ont acquises.

[248] Je ne dispose d'aucun élément de preuve tendant à établir que le promoteur canadien ou le promoteur américain a payé les frais annuels de villégiature en contrepartie d'une adhésion à l'appelant. Comme je viens de le dire, vu les preuves dont je dispose, les membres de l'appelant (y compris le promoteur canadien et le promoteur américain) ont payé les frais annuels de villégiature en contrepartie de l'acceptation par l'appelant d'utiliser les frais pour financer ses activités.

[249] L'avocate de l'intimée a mis l'accent sur le fait que si un membre de l'appelant ne paie pas les frais annuels de villégiature, cela peut donner lieu à une sûreté placée par l'appelant sur l'adhésion du membre, puis la vente de l'adhésion en vertu d'un pouvoir de vente⁹⁸. Cela ne veut pas dire que les frais annuels de villégiature sont la contrepartie de la fourniture d'une adhésion dans l'appelant. Cela veut tout simplement dire que si un membre de l'appelant ne paie pas les frais, l'appelant peut prendre des mesures de recouvrement, qui peuvent comprendre la saisie et la vente de l'adhésion.

[250] L'intimée a également soulevé le fait que, si un acheteur de points de villégiature canadien ou un acheteur de points de villégiature américain ne paie pas les frais annuels de villégiature, le membre ne peut pas utiliser des points de villégiature pour réserver une chambre dans l'une des résidences de vacances. Là encore, il s'agit d'une mesure de recouvrement; il ne s'agit pas d'une preuve de la fourniture de droits. En outre, cela a trait aux droits rattachés aux points de villégiature et non aux droits rattachés à une adhésion à l'appelant.

[251] Bref, chaque membre de l'appelant a payé les frais annuels de villégiature en contrepartie de la fourniture par l'appelant d'un service.

Est-ce que l'appelant effectue une fourniture unique ou des fournitures multiples en contrepartie des frais annuels de villégiature?

[252] L'avocate de l'appelant a soutenu que l'appelant a effectué, en contrepartie des frais annuels de villégiature, des fournitures uniques distinctes de services relativement à chaque résidence de vacances.

⁹⁸ Voir la pièce A-1, tableau 1, déclaration générale, article 10.1.

[253] L'intimée soutient que l'appelant a effectué une fourniture unique comportant plusieurs éléments constitutifs.

[254] Comme je l'ai relevé à l'occasion de l'affaire *Jema International Travel Clinic Inc. c. La Reine*, 2011 CCI 462 (*Jema*), aux paragraphes 28 et 29⁹⁹ :

[28] Il y a deux étapes à franchir pour régler cette question. Premièrement, il faut déterminer si le fournisseur a effectué une fourniture unique ou de multiples fournitures; il s'agit là d'une question de fait. S'il est conclu qu'il s'agissait de fournitures multiples, il faut alors prendre en considération les dispositions déterminatives que comportent les articles 138 et 139 de la loi sur la TVH.

[29] La Cour et la Cour d'appel fédérale ont examiné à maintes occasions la question de fait qui consiste à savoir si un fournisseur a effectué une fourniture unique ou des fournitures multiples. La plupart de ces décisions suivent les principes qu'a résumés le juge Rip (tel était alors son titre) dans la décision *O.A. Brown Ltd. c. Canada*, [1995] G.S.T.C. 40 (*O.A. Brown*).

[255] A l'occasion de l'affaire *O.A. Brown*, le juge Rip (tel était alors son titre) a résumé le droit comme suit :

En tranchant cette question, il est d'abord nécessaire de décider ce qui a été fourni en contrepartie du paiement. Il faut alors se demander si la fourniture globale est composée d'une seule fourniture ou de plus d'une fourniture. Le critère qui ressort de la jurisprudence anglaise est de savoir si, au fond et en réalité, la présumée fourniture séparée fait partie intégrante ou est un élément constitutif de la fourniture globale. Il faut examiner la nature véritable de la transaction pour déterminer les conséquences fiscales. Le critère a été énoncé par le Value Added Tax Tribunal de la façon suivante :

À notre avis, lorsque les parties concluent une opération en vertu de laquelle une partie remet une fourniture à l'autre, la taxe (le cas échéant) exigible à cet égard doit être déterminée par rapport au fond de l'opération, mais le fond de l'opération doit être déterminé par rapport au caractère réel des accords conclus entre les parties¹⁰⁰.

[256] Mon observation suivante au paragraphe 32 de l'arrêt *Jema* souligne l'importance de faire preuve de bon sens lorsque l'on se prononce :

⁹⁹ 2011 CCI 462.

¹⁰⁰ *OA Brown Ltd c. La Reine*, [1995] GSTC 40, aux pages 40 à 46, 3 GTC 2092 (CCI), à la page 2095.

[32] Selon le juge Rip, il est important de faire preuve de bon sens au moment de répondre à la question. Comme l'a fait remarquer mon confrère le juge McArthur dans la décision *Gin Max Enterprises Inc. c. La Reine*, au paragraphe 18,

L'examen de la jurisprudence révèle que la question de savoir si deux éléments forment une fourniture unique ou deux ou de multiples fournitures exige une analyse de la nature véritable des opérations, et il s'agit d'une question de fait tranchée avec une généreuse dose de bon sens [...]

(Non souligné dans l'original.)

[257] Comme il est noté au paragraphe 22 de l'ECFPMQ, les membres de l'appelant payent les frais annuels de villégiature pour financer les *coûts d'adhésion*. Les *coûts d'adhésion* sont définis à l'article 1.37 de la déclaration générale. Comme on peut le voir à la pièce A-13, ils comprennent tous les services annuels.

[258] Comme je l'ai signalé plus haut, les services annuels se composent de quatre groupes distincts d'activités de l'appelant : l'entretien, l'exploitation et l'amélioration de chaque résidence de vacances; l'exploitation du programme Intrust; l'exploitation de l'appelant lui-même; et la conservation d'un fonds de réserve. Il me semble que si je devais retenir l'idée que l'appelant a effectué des fournitures distinctes en ce qui concerne les résidences de vacances canadiennes et les résidences de vacances américaines/mexicaines, alors je devrais retenir l'idée que l'appelant a effectué des fournitures distinctes relativement aux trois autres groupes d'activités.

[259] Sur le plan des faits, l'appelant n'a pas effectué quatre groupes distincts de fournitures. Il a effectué une fourniture unique en acceptant l'utilisation des frais annuels de villégiature pour financer ses activités. La déclaration générale vise clairement la fourniture en tant que fourniture unique, la contrepartie étant fondée sur les coûts estimatifs totaux de l'appelant. L'appelant pourrait continuer d'exploiter le programme Intrust uniquement s'il a engagé tous les coûts énoncés à la pièce A-13; il ne pourrait pas choisir certains coûts.

Fiscalisation de la fourniture d'un service qui se rapporte à un immeuble au Canada et à un immeuble à l'étranger

[260] Ayant conclu que l'appelant a effectué une fourniture unique d'un service, je dois maintenant rechercher si, selon l'article 142, est réputée avoir été effectuée au Canada la fourniture.

[261] Voici le texte même des règles sur le lieu de fourniture énoncées à l'article 142 concernant les services :

142(1) Pour l'application de la présente partie et sous réserve des articles 143, 144 et 179, un bien ou un service est réputé fourni au Canada si :

[...]

d) s'agissant d'un immeuble ou d'un service y afférent, l'immeuble est situé au Canada;

[...]

f) il s'agit d'un service visé par règlement;

g) s'agissant de tout autre service, il est, ou sera, rendu en tout ou en partie au Canada.

142(2) Pour l'application de la présente partie, un bien ou un service est réputé fourni à l'étranger si :

d) s'agissant d'un immeuble ou d'un service y afférent, l'immeuble est situé à l'étranger;

[...]

f) il s'agit d'un service visé par règlement;

g) s'agissant de tout autre service, il est, ou sera, rendu entièrement à l'étranger.

[262] Il n'existe à l'heure actuelle aucun service visé par règlement.

[263] L'incohérence interne ne découle donc que du libellé des alinéas 142(1)*d)* et 142(2)*d)*. Ces alinéas s'appliquent dans la situation restreinte où le service fourni « se rapporte à un immeuble ».

[264] Ayant conclu que l'appelant a effectué une fourniture unique d'un service, je dois ensuite rechercher si l'appelant a effectué une fourniture d'un service qui se

rapporte à un immeuble au sens où ces mots sont utilisés aux alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*).

[265] Je retiens la thèse de l'avocate de l'appelant portant que, compte tenu de l'enseignement professé par la Cour suprême du Canada à l'occasion de l'affaire *Nowegijick c. La Reine*¹⁰¹, il faut donner aux mots « se rapporte à » que l'on trouve aux alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) une interprétation large. Par contre, au regard du contexte de l'article 142, ces mots exigent une relation directe entre le service et l'immeuble. Le service doit être exécuté directement sur l'immeuble ou se rapporter directement à l'immeuble. Cela comprend des services tels des réparations à l'immeuble, l'entretien de l'immeuble, des services architecturaux se rapportant à un immeuble précis ou des services juridiques exécutés relativement à la vente ou la location de l'immeuble.

[266] L'activité unique de l'appelant est l'exploitation du programme Intrawest. Par conséquent, tous les services qu'il exécute se rapportent directement ou indirectement à l'immeuble. Cependant, les alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) ne visent que les services exécutés par l'appelant qui se rapportent directement à l'immeuble.

[267] Les services réels que l'appelant a fournis pendant les périodes pertinentes en contrepartie des frais annuels de villégiature sont recensés à la pièce A-13, feuille de calcul de la budgétisation de M^{me} Ruff. Elle illustre les groupes de coûts suivants :

- Réception et concierge
- Services aux membres
- Entretien ménager
- Services publics
- Entretien
- Nettoyage et sécurité

¹⁰¹ [1983] 1 R.C.S. 29.

- Général et administration (salaires, dépenses générales, coût de l'assemblée générale de l'appelant, coûts de vérification, impôt sur le revenu, dépenses juridiques, impôts fonciers, assurances, « frais à payer à la division » et frais de villégiature locaux)
- Honoraires de gestion payés au promoteur canadien
- Fonds de réserve

[268] Certains services, notamment la réception et le concierge, de même que l'entretien ménager, l'entretien et le nettoyage et les services de sécurité, se rapportent de toute évidence directement aux résidences de vacances. Cependant, certains services ne se rapportent pas directement aux résidences de vacances. Par exemple, les services généraux et d'administration sont des services fournis au bureau de Vancouver de l'appelant et ne se rapportent pas directement à une résidence de vacances. Au contraire, ces services se rapportent à l'exploitation de l'appelant à titre de personne morale. Tel est le cas, par exemple, des services qui ont trait à la tenue de l'assemblée générale annuelle de l'appelant, à l'exécution de sa vérification ainsi qu'à la préparation de ses déclarations de revenus et aux services donnant lieu à des frais généraux pour le bureau de Vancouver.

[269] En outre, les articles 2.1 et 3.1 du contrat de gérance stipulent que les services fournis par le promoteur canadien à l'appelant comprennent des services financiers et administratifs. Plusieurs services sont recensés aux alinéas *a)* à *t)* de l'article 3.1. Ces services comprennent plusieurs services qui ne se rapportent pas directement à l'immeuble, notamment le dépôt de formulaires auprès d'organes de réglementation en ce qui concerne l'exploitation de l'appelant, les instructions aux avocats et comptables au nom de l'appelant pour ce qui est de la préparation des états financiers, des déclarations de revenus et des vérifications, la prestation de services administratifs pour ce qui est des réunions du conseil d'administration de l'appelant et des réunions des membres de l'appelant, et la prestation de services financiers.

[270] De plus, je crois que plusieurs services effectués par l'appelant en ce qui concerne l'administration du programme d'adhésion ne se rapportent pas directement à l'immeuble. D'après les témoignages rendus par les témoins de l'appelant et de la preuve documentaire dont je dispose, il semble que plusieurs services se rapportent à l'exploitation du programme d'adhésion par opposition à l'exploitation d'une résidence de vacances. Cela comprend des services comme le suivi des adhésions, la fourniture de renseignements aux membres, la rédaction et

la diffusion des bulletins aux membres et le traitement des demandes de renseignements des membres relativement au statut de leur adhésion.

[271] À mon avis, l'appelant a effectué une fourniture unique de services qui se rapportent à un immeuble situé à l'étranger (les résidences de vacances américaines/mexicaines), à un immeuble situé au Canada (les résidences de vacances canadiennes) et des choses autres qu'un immeuble, notamment les coûts d'exploitation de l'appelant.

[272] Étant donné que la fourniture des services annuels se rapporte en partie à un immeuble au Canada et à un immeuble à l'étranger, je dois me pencher sur l'incohérence législative des alinéas 142(1)d) et 142(2)d).

[273] J'ai déjà discuté le texte des dispositions pertinentes; c'est le texte qui crée l'incohérence interne.

[274] L'examen du contexte des règles de l'article 142 sur le lieu de fourniture doit commencer par le paragraphe 165(1) : la disposition qui prévoit la taxe. Comme on l'a dit plus tôt, c'est en vertu de ce paragraphe qu'est perçue la taxe sur les fournitures taxables qui sont *effectuées au Canada*. La taxe réelle est calculée sur la contrepartie de la fourniture taxable.

[275] Tant l'appelant que l'intimée demandent à la Cour d'interpréter le paragraphe 165(1) de sorte que la taxe soit perçue sur seulement une partie de la contrepartie d'une fourniture taxable unique.

[276] Je ne vois pas comment on peut interpréter le paragraphe 165(1) de cette manière. À mon avis, il dispose clairement que si le fournisseur effectue une fourniture taxable et la fourniture est effectuée au Canada, alors la taxe doit être payée sur la valeur de la contrepartie de la fourniture taxable. Il n'existe aucune ambiguïté dans ces mots; selon ce paragraphe, est perçue la taxe sur la contrepartie complète de la fourniture taxable.

[277] En outre, la Loi sur la TPS, lue dans son ensemble, n'envisage pas la disjonction d'une fourniture unique qui est effectuée au Canada en une partie taxable et une partie non taxable.

[278] Par exemple, le paragraphe 169(1) est une disposition clé de la Loi sur la TPS. On y trouve les règles de base pour demander le crédit de taxe sur les

intrants. Son fonctionnement se fonde sur l'hypothèse selon laquelle la totalité de la contrepartie d'une fourniture taxable unique est assujettie à la taxe.

[279] Selon ce paragraphe, l'inscrit à la TPS a droit de demander un crédit de taxe sur les intrants fondé sur la formule $A \times B$ où A équivaut à la taxe payée ou payable relativement à la fourniture et B, dans la plupart des cas, représente la mesure dans laquelle l'inscrit a acquis le bien ou le service à des fins de consommation, d'utilisation ou de fourniture dans le cadre d'activités commerciales.

[280] Cette formule permet au crédit de taxe sur les intrants fondé sur la taxe payée à l'égard de la contrepartie totale, et sur l'utilisation du bien ou service en entier. Il ne ventile pas la taxe et l'utilisation du bien entre des parties taxables et non taxables d'une fourniture unique. En conséquence, cette formule ne produira pas le résultat voulu par le législateur si seulement une partie de la contrepartie d'une fourniture unique est taxée. Par exemple, prenons la situation suivante :

- Une fourniture taxable unique se compose de services qui se rapportent à un immeuble au Canada et à un immeuble à l'étranger.
- Seule la partie de la contrepartie affectée aux services qui se rapporte à l'immeuble situé au Canada est taxée.
- Les parties des services qui se rapportent à l'immeuble situé au Canada sont consommées dans le cadre d'activités exemptées de la TPS.
- Les parties des services qui se rapportent à un immeuble situé à l'étranger sont consommées dans le cadre d'activités commerciales liées à la TPS.

[281] Dans une telle situation, puisque la taxe a été payée à l'égard de services qui ont été consommés uniquement dans le cadre d'activités exemptées (les services consommés au Canada), on s'attendrait à ce qu'il n'y ait aucun crédit de taxe sur les intrants en vertu du paragraphe 169(1). Par contre, le paragraphe 169(1) tient compte de la consommation totale de la fourniture unique. Il n'opère nulle distinction entre une partie taxable et non taxable d'une fourniture unique. Par conséquent, il permet à l'inscrit de demander un crédit de taxe sur les intrants pour une partie de la taxe payée, dans la mesure où le service a été utilisé dans le cadre d'activités commerciales (les activités à l'étranger). Tel serait le résultat, même si la partie des services à l'égard desquels la taxe a été payée (la partie reliée aux

services au Canada) a été consommée uniquement dans le cadre d'activités exemptées. À mon avis, tel n'est pas le résultat à l'esprit du législateur aux termes du paragraphe 169(1).

[282] Taxer uniquement une partie de la contrepartie d'une fourniture unique donnera lieu à des difficultés semblables si l'on essaie d'appliquer les règles relatives aux changements d'usage de l'article 199 et les règles relatives à la totalité ou la presque totalité de l'article 141.

[283] S'il était dans l'intention du législateur, aux termes des paragraphes 165(1) et (2), que soit perçue une taxe sur seulement une partie de la contrepartie d'une fourniture unique d'un service ou d'un bien, alors, à mon avis, il aurait inclus dans les règles relatives au crédit de taxe sur les intrants une disposition affectant la taxe payée à la partie taxable de la fourniture.

[284] Le législateur, lorsqu'il a promulgué la Loi sur la TPS, s'est penché sur des cas où il voulait des parties d'une fourniture unique taxées de différentes façons. Dans ces cas, il assimilait la fourniture unique à deux fournitures distinctes ou plus.

[285] Par exemple, le paragraphe 136(2) vise le cas où une fourniture unique est effectuée à l'égard d'un immeuble qui comprend une unité résidentielle non taxable et une unité commerciale taxable. Selon ce paragraphe, la fourniture de l'unité résidentielle et de l'unité commerciale est assimilée à des fournitures distinctes. De plus, selon les paragraphes 141(5) et 153(2), si seulement une partie de la fourniture d'un immeuble est taxée en raison de l'application des règles déterminatives du paragraphe 136(2), alors l'inscrit ne peut demander que le crédit de taxe sur les intrants à l'égard de la taxe payée sur les produits et services consommés en rapport à la partie taxable.

[286] Le législateur a suivi la même approche pour les paragraphes 136(3) et 136(4) et les articles 136.2 et 136.3.

[287] La Loi sur la TPS contient effectivement des dispositions semblables qui jouent aux fins des règles relatives au lieu de fourniture de l'article 142. À mon avis, cela signifie qu'il n'était pas dans l'intention du législateur que la taxe s'applique uniquement à une partie de la contrepartie d'une fourniture unique d'un immeuble ou d'un service qui est réputée être effectuée au Canada.

[288] En résumé, la Loi sur la TPS, en particulier les dispositions qui imposent la taxe et les dispositions qui permettent au contribuable de demander un crédit de

taxe sur les intrants, envisage une fourniture unique qui est soit assujettie à une taxe sur la totalité de la contrepartie payée pour la fourniture, soit non assujettie du tout à la taxe.

[289] Les deux parties semblent soutenir qu'il n'est pas dans l'intention du législateur, quant aux règles relatives au lieu de fourniture de l'article 142, de voir la fourniture consommée tant au Canada qu'à l'étranger réputée effectuée au Canada. Je rejette cette thèse.

[290] Aux alinéas 142(1)g) et 142(2)g) se trouvent ce que l'on appelle normalement les règles générales sur le lieu de fourniture des services. Les deux textes visent la fourniture de tous les services autres qu'un service qui se rapporte à un immeuble. Ces deux textes déterminent le lieu de fourniture selon l'endroit où le service est matériellement rendu. Le législateur a assimilé le lieu de consommation d'un service au lieu où la fourniture du service rend le service.

[291] La seule exception à la règle générale est constituée par la fourniture d'un service qui se rapporte à un immeuble. Dans un tel cas, les alinéas 142(1)d) et 142(2)d) tiennent compte du lieu où se trouve l'immeuble.

[292] L'effet de la règle générale se trouvant aux alinéas 142(1)g) et 142(2)g) est que la fourniture unique d'un service qui est effectuée tant au Canada qu'à l'étranger et qui ne se rapporte pas à un immeuble est réputée être une fourniture effectuée au Canada. Cela signifie que dans la plupart des fournitures de services (c.-à-d. fournitures de services qui ne se rapportent pas à un immeuble), le législateur a décidé que la fourniture est réputée être une fourniture effectuée au Canada, même si la fourniture est consommée tant au Canada qu'à l'étranger.

[293] De manière similaire, aux termes des sous-alinéas 142(1)c)(i) et 142(2)c)(i), la fourniture unique d'un bien meuble incorporel qui peut être utilisée tant au Canada qu'à l'étranger et qui ne se rapporte pas à un immeuble, un bien meuble corporel ou un service est réputée être une fourniture effectuée au Canada.

[294] Cela ne signifie pas que le législateur voulait que la taxe vise toutes ces fournitures. Les règles relatives au lieu de fourniture de l'article 142 ne constituent que l'un des ensembles de règles qui déterminent le moment où la fourniture taxable est assujettie à la taxe.

[295] Dans certain cas, le législateur a supprimé la taxe des fournitures taxables qui sont réputées en vertu de l'article 142 avoir été effectuées au Canada en

détaxant la fourniture en vertu de l'annexe sur les exportations. Plus précisément, l'annexe sur les exportations prévoit le détaxage de certaines fournitures taxables qui sont effectuées au Canada¹⁰².

[296] L'annexe sur les exportations comporte vingt-deux dispositions qui détaxent des fournitures de services qui sont réputées effectuées au Canada. Dans tous ces articles, sauf deux, la fourniture détaxée est effectuée au profit d'une personne non résidente. Par exemple, l'article 7 de l'annexe sur les exportations détaxe de nombreuses fournitures de services qui sont exécutées en totalité ou en partie au Canada, alors que la fourniture de services est effectuée au profit d'une personne non résidente et n'est pas assujettie aux nombreuses exclusions énoncées dans l'article. L'article 23 détaxe les services professionnels (notamment les services juridiques) rendus en totalité ou en partie au Canada alors que la fourniture est effectuée au profit d'une personne non résidente et n'est pas assujettie à l'une des quatre exclusions.

[297] À mon avis, le législateur a tenu pour acquis que, si la fourniture est effectuée au profit d'une personne non résidente dans un cas qui est admissible au détaxage aux termes de l'annexe sur les exportations, alors, de manière générale, la fourniture est consommée à l'étranger.

[298] Les deux seuls textes portant sur le détaxage qui n'exigent pas que la fourniture soit effectuée au profit d'une personne non résidente sont les articles 2.2 et 4 de l'annexe sur les exportations. L'article 4 concerne des services relatifs à un bien meuble corporel importé provisoirement. En effet, cet article détaxe la fourniture de services rendus à l'égard d'un bien meuble corporel, tandis que le bien meuble corporel est consommé ou utilisé à l'étranger. L'article 2.2 prévoit le détaxage de certains services de navigation aérienne transfrontaliers.

[299] Les articles 10 et 10.1 de l'annexe sur les exportations sont les deux dispositions qui détaxent la fourniture d'un bien meuble incorporel. Les deux dispositions exigent que la fourniture soit effectuée à une personne non résidente du Canada.

[300] Les règles sur le lieu de fourniture de l'article 142 sont assujetties aux articles 143, 144 et 179.

¹⁰² Paragraphes 165(1), (2) et (3).

[301] A l'article 143 se trouve la soi-disant règle de primauté pour personne non résidente. Selon l'article 143, les fournitures qui seraient par ailleurs réputées effectuées au Canada en vertu de l'article 142 sont réputées effectuées à l'étranger. L'article 143 joue si la personne non-résidente effectue la fourniture, à moins que la personne non résidente effectue la fourniture dans le cadre d'une entreprise exploitée au Canada par la personne non résidente ou la personne non résidente est inscrite en vertu de la Loi sur la TPS. Si la personne non résidente fournit les services ou un bien meuble incorporel, la section IV de la Loi sur la TPS tente de taxer ces fournitures si elles sont consommées au Canada dans le cadre d'activités non commerciales.

[302] A l'article 144 se trouve une règle qui vise certains biens meubles corporels importés au Canada. Il est conçu pour éviter le paiement en double de la taxe prévue à la section II et à la section III.

[303] L'article 179 comporte plusieurs règles extrêmement complexes qui visent certaines fournitures de services et de biens meubles corporels. Les règles sont appelées *règles de livraison directe*. De manière générale, les règles visent la fourniture de services lorsque le fournisseur canadien vend des produits à une personne non résidente, la personne non résidente a un service effectué à l'égard des produits au Canada et les produits sont exportés du Canada une fois le service rendu et avant d'être consommés ou utilisés. Dans un tel cas, même si le service est rendu au Canada, la fourniture du service est réputée effectuée à l'étranger, à la condition que la personne non résidente respecte les dispositions administratives de l'article 179. Dans un tel cas, la taxation du service ne dépend pas du lieu où le service est effectué, mais plutôt du lieu où les produits sont consommés ou utilisés.

[304] Les règles de livraison directe de l'article 179 ne visent pas les biens meubles incorporels.

[305] À mon avis, c'est la combinaison de l'article 142, de l'annexe sur les exportations et de l'article 179 qui détermine si la fourniture d'un service est assujettie à la taxe.

[306] Pour ce qui est de l'article 142, les règles générales relatives au lieu de fourniture des services, se trouvant aux alinéas 142(1)g) et 142(2)g), supposent que les services sont consommés à l'endroit où ils sont rendus. Cela suppose que les services ne sont pas transférables. En outre, la fourniture du service est réputée effectuée au Canada à la condition que le service soit rendu au moins en partie au

Canada. Seules les fournitures de tels services qui sont effectuées en totalité à l'étranger sont réputées effectuées à l'étranger.

[307] Dans les cas où le service est transférable, la consommation peut se faire en un lieu autre que le lieu où le service est rendu. Le législateur a prévu un allègement fiscal aux termes de l'annexe sur les exportations dans le cas des services transférables consommés à l'étranger¹⁰³. Dans la plupart des cas, le législateur a prévu un allègement uniquement si la fourniture est effectuée à une personne non résidente ou si la fourniture est la fourniture d'un service relatif à un bien meuble corporel où le bien meuble corporel est utilisé ou consommé à l'étranger.

[308] Dans le cas où le service se rapporte à un immeuble, les alinéas 142(1)*d* et 142(2)*d* jouent aux fins de rechercher si la fourniture est effectuée au Canada. Ces règles se fondent sur l'hypothèse voulant que les services soient consommés dans le lieu où se trouve l'immeuble.

[309] Comment résout-on l'incohérence interne de l'article 142?

[310] À mon avis, l'article 142 doit être interprété de manière conforme à l'intention du législateur d'imposer la taxe, au taux applicable, à l'égard de la totalité de la contrepartie d'une fourniture taxable unique qui est réputée effectuée au Canada, son intention générale d'assimiler, aux termes de l'article 142, les fournitures de services qui sont effectuées au Canada et à l'étranger à des fournitures effectuées au Canada, et son intention d'imposer la taxe à l'égard des fournitures de services aux résidents du Canada lorsque les services sont consommés au moins en partie au Canada.

[311] À mon avis, les parties demandent à la Cour d'interpréter l'article 142 d'une manière qui porte atteinte à ces trois intentions. Plus particulièrement, leur interprétation permettrait aux résidents du Canada d'échapper à une partie de la taxe à l'égard d'une fourniture unique de services que le résident consomme en partie au Canada. Une partie importante des fournitures effectuées par l'appelant en contrepartie des frais annuels de villégiature se fait au profit de personnes résidentes du Canada, en particulier les acheteurs de points de villégiature canadiens et le promoteur canadien. Les parties demandent à la Cour d'interpréter l'article 142, le paragraphe 165(1) et le paragraphe 165(2) de la Loi sur la TPS de

¹⁰³ Voir, par exemple, les articles 7 et 23 de l'annexe sur les exportations.

manière à ce que la taxe vise uniquement une partie de la contrepartie de sorte que les personnes résidentes du Canada paient pour des fournitures de services qui sont consommés au Canada et à l'étranger et pour des fournitures d'un bien meuble incorporel qui est utilisé au Canada et à l'étranger.

[312] Elles semblent soutenir que je dois interpréter la Loi sur la TPS d'une manière qui résulte en un allègement fiscal spécial pour une fourniture de services qui se rapporte à un immeuble, allègement qui n'est pas ouvert en ce qui concerne les autres fournitures de services étant donné que la TPS vise la totalité de la contrepartie d'une fourniture d'un service qui ne se rapporte pas à un immeuble et qui est rendu (consommé) en partie au Canada¹⁰⁴.

[313] Je ne peux pas retenir une telle interprétation. Premièrement, il faudrait que notre Cour, comme l'a soutenu l'intimée, ajoute à l'article 132 des mots qui ne s'y trouvent pas. Comme l'a observé la Cour suprême du Canada à l'occasion de l'affaire *La Reine c. McIntosh*, précitée, il ne m'appartient pas de créer ou de modifier un texte législatif; cela est une mission législative et non judiciaire.

[314] En outre, à mon avis, une telle interprétation n'est pas conforme à l'intention du législateur, consacrée par l'article 142, l'annexe sur les exportations et l'article 179, d'imposer la taxe sur la totalité de la contrepartie d'une fourniture effectuée à une personne résidente du Canada et qui est consommée en partie au Canada.

[315] L'incohérence interne doit être résolue d'une manière qui respecte l'intention du législateur sans qu'il soit ajouté des mots aux paragraphes pertinents.

[316] Les alinéas 142(1)g) et 142(2)g) visent la fourniture de tous les services qui ne se rapportent pas à un immeuble¹⁰⁵. Il n'y a nulle incohérence dans l'application de ces alinéas et ils portent sur tous les cas qui peuvent se produire : à savoir, un service rendu en totalité au Canada, un service rendu en totalité à l'étranger et un service rendu tant au Canada qu'à l'étranger. À mon avis, ces alinéas traduisent l'intention du législateur quant à l'application des règles de déterminatives aux fournitures de services. Si le service est rendu en totalité ou en partie au Canada, la

¹⁰⁴ En supposant que la fourniture du service n'est pas détaxée et n'est pas réputée effectuée à l'étranger aux termes de l'article 143 ou de l'article 179.

¹⁰⁵ Tel est le résultat étant donné qu'il n'existe aucun service visé par règlement.

fourniture est réputée effectuée au Canada; ce n'est que lorsque le service est rendu en totalité à l'étranger que la fourniture est réputée effectuée à l'étranger.

[317] Les alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) prévoient une exception restreinte à cette règle générale. Cette exception ne joue que lorsque la fourniture a trait à un service qui se rapporte à un immeuble. À mon avis, toute interprétation des alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) qui résout l'incohérence doit être conforme à l'intention du législateur qui se traduit par la règle générale se trouvant aux alinéas 142(1)*g*) et 142(2)*g*).

[318] En outre, selon la vraie lecture des mots « un service qui se rapporte à un immeuble » dans les alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*), ils ne jouent que si la fourniture unique d'un service se rapporte **exclusivement** à un immeuble. Ils ne jouent pas si seulement une partie de la fourniture unique du service se rapporte à un immeuble. Dans un tel cas, la fourniture est assujettie aux règles de présomption générales énoncées aux alinéas 142(1)*g*) et 142(2)*g*).

[319] Par exemple, si le fournisseur fournit un service ou si une partie de ce service se rapporte à un immeuble et l'autre partie ne se rapporte pas à un immeuble, alors les alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) ne s'appliquent pas à la fourniture. Dans une telle situation, la fourniture sera considérée en vertu des alinéas 142(1)*g*) et 142(2)*g*) effectuée au Canada si le service est rendu en totalité ou en partie au Canada et effectuée à l'étranger seulement si le service est rendu en totalité à l'étranger.

[320] Cette interprétation est conforme au contexte immédiat dans lequel se trouvent les mots pertinents dans l'article 142. Tant l'alinéa 142(1)*d*) que l'alinéa 142(2)*d*) portent d'abord sur la fourniture d'un immeuble, et ensuite sur la fourniture d'un service qui se rapporte à un immeuble. De fait, les alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) comportent la seule référence dans les règles relatives au lieu de fourniture à la fourniture d'un immeuble. Cela va dans le sens d'une interprétation selon laquelle le législateur voulait que les alinéas 142(1)*d*) et 142(2)*d*) visent les fournitures qui se rapportent exclusivement à un immeuble, y compris les services qui se rapportent seulement à un tel immeuble.

Est-ce que la fourniture dont est saisie la Cour est réputée avoir été effectuée au Canada?

[321] J'ai déjà conclu que les frais annuels de villégiature sont payés en contrepartie d'une fourniture unique des services annuels et que ces services se

rappellent à un immeuble situé au Canada, un immeuble situé à l'étranger et des choses autres qu'un immeuble. Par conséquent, puisque la fourniture unique se rapporte, du moins en partie, à des choses autres qu'un immeuble, le lieu de fourniture du service doit être déterminé en vertu des alinéas 142(1)g) et 142(2)g). Selon l'alinéa 142(1)g) est réputée effectuée au Canada la fourniture étant donné que l'appelant a effectué les services annuels en partie au Canada.

[322] Par conséquent, la TPS visait la totalité des frais annuels de villégiature payés par les membres de l'appelant en contrepartie des services annuels¹⁰⁶.

[323] Je reconnais que ma conclusion a pour effet qu'il y aura plus de taxe à payer qu'en vertu de la politique administrative de l'Agence du revenu du Canada. Par contre, la Cour doit déterminer l'application de la taxe en fonction de dispositions de la Loi sur la TPS. La position administrative de l'Agence du revenu du Canada, quoique bénéfique aux destinataires des fournitures, ne respecte pas, à mon avis, les dispositions de la Loi sur la TPS. En outre, étant donné que l'intimée ne peut pas interjeter appel de sa propre décision, mon jugement ne peut pas augmenter la taxe cotisée par le ministre.

VI. Troisième question en litige : le ministre a-t-il respecté les dispositions de la Loi sur la TPS au moment de calculer la taxe nette de l'appelant?

[324] En vertu du paragraphe 296(1), le ministre a établi une nouvelle cotisation de la taxe nette pour chacune des périodes de déclaration mensuelle d'octobre de l'appelant de 2002 à 2008 (les **périodes de déclaration d'octobre**).

[325] Comme le permet l'article 302 de la Loi sur la TPS, l'appelant a interjeté appel devant notre Cour des nouvelles cotisations de la taxe nette pour chacune des périodes de déclaration d'octobre. L'appelant n'a pas interjeté appel pour ce qui est des autres périodes de déclaration. Par conséquent, la question dont notre Cour est saisie est le calcul de la taxe nette de l'appelant pour les périodes de déclaration d'octobre.

[326] La taxe nette d'une personne concernant une période de déclaration précise est déterminée en vertu du paragraphe 225(1). De façon générale, la détermination se fait comme suit :

¹⁰⁶ La Cour n'est pas saisie de la question de savoir si les fournitures uniques des services annuels étaient détaxées en vertu de l'annexe sur les exportations.

La TPS qui est devenue exigible au cours de la période de déclaration

- + La TPS qui a été perçue au cours de la période de déclaration
- Le crédit de taxe sur les intrants demandé dans la déclaration de TPS produite par la personne

[327] Nulle disposition dans la Loi sur la TPS n'indique précisément à quel moment la taxe devient exigible. Cependant, le paragraphe 221(1) prévoit que la personne qui effectue une fourniture taxable doit percevoir la taxe payable par l'acquéreur à l'égard de la fourniture. Par conséquent, il semblerait que la TPS devienne exigible par l'inscrit au moment où elle devient payable par l'acquéreur de la fourniture. En conséquence, la TPS est devenue exigible par l'appelant à l'égard de la fourniture des services annuels au moment où la taxe à l'égard de la fourniture est devenue exigible par les membres de l'appelant.

[328] Aux paragraphes 168(1) et (2) de la Loi sur la TPS se trouvent les règles générales permettant de déterminer le moment où la TPS à l'égard d'une fourniture taxable devient payable. Le paragraphe 168(1) prévoit que la taxe devient payable au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture est payée et du jour où cette contrepartie devient due. Le paragraphe 168(2) prévoit que si la contrepartie est payée ou devient due plus d'une fois, elle est payable à chacun des jours qui est le premier en date du jour où une partie de la contrepartie est payée et du jour où cette partie devient due.

[329] L'article 152 de la Loi sur la TPS prévoit que la contrepartie d'une fourniture taxable est réputée devenir due le premier en date des trois jours suivants :

- le premier en date du jour où une facture pour tout ou partie de la contrepartie et du jour apparaissant sur la facture;
- le jour où une facture pour tout ou partie de la contrepartie aurait été délivrée, n'eût été un retard injustifié;
- le jour où l'acquéreur est tenu de payer tout ou partie de la contrepartie au fournisseur conformément à une convention écrite.

[330] Dans son témoignage, M^{me} Ruff a dit que l'appelant a délivré des factures en octobre de chaque année à chaque acheteur de points de villégiature canadien et

acheteur de points de villégiature américain qui détenait des points de villégiature le 30 septembre de l'année en question. La facture portait sur le plein montant des frais annuels de villégiature, étant la contrepartie des services annuels. En conséquence, aux termes de l'article 152, la contrepartie totale (les frais annuels de villégiature) à l'égard de la fourniture de ces services est devenue due en octobre de chaque année. Par conséquent, aux termes du paragraphe 168(1), la totalité de la TPS à l'égard des frais annuels de villégiature facturés aux acheteurs de points de villégiature canadiens et acheteurs de points de villégiature américains qui détenaient des points de villégiature le 30 septembre de chaque année devenait payable et exigible en octobre de chaque année.

[331] Cependant, M^{me} Ruff a également dit dans son témoignage que l'appelant n'a pas délivré de factures au promoteur canadien et au promoteur américain en octobre de chaque année pour le plein montant des frais annuels de villégiature. Plutôt, l'appelant a facturé le promoteur canadien et le promoteur américain tous les mois pour les parties des frais annuels de villégiature. J'ai tenu pour acquis qu'en raison de la définition vaste du mot facture au paragraphe 123(1), la facture mensuelle délivrée par l'appelant au promoteur canadien et au promoteur américain constituait une facture. J'ai également tenu pour acquis que l'appelant a facturé les frais annuels de villégiature en 12 montants égaux. Autrement dit, seulement 1/12 des frais annuels de villégiature facturés au promoteur canadien et au promoteur américain devenait dû en octobre de chaque année. Par conséquent, la TPS à l'égard du 1/12 des frais annuels de villégiature payés par le promoteur canadien et le promoteur américain devenait payable et exigible en octobre de chaque année.

[332] En résumé, au moment de calculer la taxe nette de l'appelant pour les périodes de déclaration d'octobre, le ministre n'aurait dû ajouter que la TPS payable à l'égard du montant des frais annuels de villégiature facturés à chacun des acheteurs de points de villégiature canadiens et des acheteurs de points de villégiature américains, au promoteur canadien et au promoteur américain en octobre de chaque année. Dans le cas des acheteurs de points de villégiature canadiens et des acheteurs de points de villégiature américains, il s'agissait du plein montant des frais annuels de villégiature. Dans le cas du promoteur canadien et du promoteur américain, il s'agissait du 1/12 des frais annuels de villégiature.

[333] Ce n'est pas ainsi que le ministre a calculé la taxe nette. Dans son témoignage, M. Lum a dit que l'Agence du revenu du Canada n'a pas déterminé le montant de la taxe exigible par l'appelant dans sa période de déclaration d'octobre en examinant les montants facturés par l'appelant en octobre de chaque année.

Plutôt, comme il ressort de la pièce A-29, l'Agence du revenu du Canada a calculé la taxe exigible en octobre de chaque année à l'égard des frais annuels totaux de villégiature déclarés dans les états financiers annuels de l'appelant pour l'année suivante.

[334] Par exemple, M. Lum a dit dans son témoignage qu'il a déterminé la TPS exigible par l'appelant dans sa période de déclaration d'octobre 2002 comme suit :

- Il a d'abord déterminé le revenu total déclaré dans les états financiers de l'appelant du 31 décembre 2003 à l'égard des frais annuels de villégiature.
- Il a ensuite déterminé, en utilisant l'hypothèse du ministre selon laquelle seulement une partie des frais annuels de villégiature était assujettie à la TPS, que 68,55 % des frais annuels de villégiature étaient assujettis à la TPS.
- Il a ensuite appliqué le rapport 7/107 du résultat pour déterminer le montant de TPS exigible. Le rapport de 7/107 a servi étant donné que le taux de la taxe à l'époque était de 7 % et que l'appelant avait facturé les frais annuels de villégiature en tenant compte du fait que le montant facturé comprenait toute taxe payable par le membre de l'appelant.

[335] Ce calcul ne se fonde pas sur le montant facturé par l'appelant en octobre 2002, mais se fonde plutôt sur les montants déclarés dans les états financiers de 2003 de l'appelant, qui ont été préparés au moins 14 mois après la fin de la période de déclaration d'octobre 2002, et inclut tous les revenus de l'appelant en 2003.

[336] Bref, au lieu de suivre les dispositions des articles 168 et 152, l'Agence du revenu du Canada a utilisé sa propre méthode pour déterminer la taxe nette de l'appelant à l'égard de ses périodes de déclaration d'octobre, méthode qui n'est pas conforme à la définition de taxe nette au paragraphe 225(1) et qui ne respecte pas les dispositions des articles 168 et 152.

[337] La méthode de l'Agence du revenu du Canada incluait dans la taxe nette de l'appelant les montants du mois d'octobre qui n'étaient pas exigibles pour ce mois en question. Plus précisément, l'Agence du revenu du Canada a inclus la TPS à l'égard de 11/12 des frais annuels de villégiature facturés au promoteur canadien et au promoteur américain au cours de mois autres qu'octobre.

[338] De plus, il n'est pas évident pour notre Cour que les montants déclarés dans les états financiers de 2003 de l'appelant au titre de frais annuels de villégiature reçus des acheteurs de points de villégiature canadiens et des acheteurs de points de villégiature américains représentent seulement les montants facturés à ces membres en octobre 2002. Par exemple, M. Lum a dit dans son témoignage que les chiffres qui figurent dans les états financiers de 2003 comprennent les radiations des créances irrécouvrables. Je suppose qu'ils comprennent aussi les frais annuels de villégiature payés par les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains qui n'ont pas été facturés pour les frais annuels de villégiature en octobre d'une année donnée parce qu'ils se sont joints au programme Intrawest en octobre, novembre ou décembre de l'année en question.

[339] En outre, la méthode administrative de l'Agence du revenu du Canada résulterait en la non-conformité éventuelle à plusieurs autres dispositions de la Loi sur la TPS, notamment les règles énoncées au paragraphe 225(4) qui prévoit un délai de deux ans ou de quatre ans pour demander le crédit de taxe sur les intrants, et les règles transitoires qui jouaient lorsque le taux de la taxe a été réduit, passant de 7 % à 6 % en juillet 2006.

[340] L'Agence du revenu du Canada, au moment d'établir la cotisation d'un inscrit à la TPS, doit respecter les dispositions de la Loi sur la TPS. Elle ne peut pas utiliser ses propres méthodes administratives tout simplement parce qu'elles facilitent le processus d'établissement des cotisations.

[341] L'avocate de l'intimée a soutenu que, vu l'article 306.1, l'appelant ne pouvait soulever cette question, étant donné que l'appelant est une personne déterminée au sens de l'article 301 et n'a pas soulevé la question du calcul de la taxe nette dans son avis d'opposition.

[342] Je ne puis retenir cette thèse. En vertu du paragraphe 296(1), le ministre a cotisé la taxe nette de l'appelant pour chaque période de déclaration d'octobre. À mon avis, l'appelant a soulevé l'application du paragraphe 225(1) dès qu'il s'est opposé au montant de la taxe nette établi dans sa cotisation.

[343] La question même dont notre Cour est saisie est celle de la taxe nette de l'appelant pour les périodes de déclaration d'octobre pertinentes.

[344] En outre, l'intimée déclare dans sa réponse qu'elle s'appuie sur l'article 225. En conséquence, même si je retenais l'idée que l'appelant n'a pas soulevé

l'application du paragraphe 225(1), l'intimée a de toute évidence soulevé cette question dans sa réponse. De plus, le témoin de l'intimée a présenté à la Cour la méthode utilisée par l'Agence du revenu du Canada pour calculer la taxe nette de l'appelant.

[345] L'intimée a également soutenu que le principe juridique de préclusion fondée sur la conduite de l'intéressé joue étant donné que l'appelant a accepté la méthode utilisée par l'Agence du revenu du Canada pour déterminer sa taxe nette en octobre de chaque année. En effet, l'intimée soutient que, si elle a le consentement du contribuable, l'Agence du revenu du Canada peut ne pas tenir compte des dispositions de la Loi sur la TPS et établir une cotisation en utilisant ses propres méthodes. Le droit est bien fixé : que l'Agence du revenu du Canada, au moment d'établir une cotisation, doit respecter la loi adoptée par le législateur. Elle ne peut pas s'appuyer sur le consentement du contribuable comme motif pour ne pas tenir compte des dispositions de la Loi sur la TPS.

[346] Je dois maintenant déterminer la taxe nette de l'appelant pour la période de déclaration d'octobre en vertu du paragraphe 225(1) de la Loi sur la TPS.

[347] Malheureusement, les parties n'ont pas fourni à la Cour le nombre de points de villégiature détenus par les membres de l'appelant le 30 septembre de chaque année ou le montant que l'appelant a facturé à ses membres en octobre de chacune des années pertinentes.

[348] Cependant, l'ECFPMQ indique le nombre total de points de villégiature détenus par les membres de l'appelant le 30 décembre de chaque année¹⁰⁷. Les points de villégiature sont divisés entre les points de villégiature détenus par les *membres autres que le promoteur* (les acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains) et les points de villégiature détenus par les *promoteurs* (le promoteur canadien et le promoteur américain). La pièce A-13 présente le montant facturé par point de villégiature non dépensé pour chacune des années pertinentes.

[349] À l'aide de ces chiffres, je conclus que le montant cotisé par le ministre est inférieur au montant qui aurait dû être cotisé compte tenu de ma conclusion selon laquelle la taxe nette de l'appelant pour chaque mois d'octobre incluait la TPS à l'égard du plein montant des frais annuels de villégiature payables par les

¹⁰⁷ ECFPMQ, paragraphe 18.

acheteurs de points de villégiature canadiens et les acheteurs de points de villégiature américains qui détenaient des points de villégiature le 30 septembre et la TPS sur 1/12 des frais annuels de villégiature payables par le promoteur canadien et le promoteur américain.

VII. Conclusion

[350] Pour les motifs ci-dessus, l'appel est rejeté. Les parties ont trente jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations à l'égard du montant des dépens que la Cour devra adjuger à l'intimée. Si aucune observation n'est reçue, les dépens doivent être adjugés à l'intimée selon le montant prévu au tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de juin 2016.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2018.

François Brunet, réviseur

ANNEXE A

25. Les frais annuels de villégiature payables par le membre à l'égard d'une année civile sont un montant en dollars par point (le taux par point) établi par le Club à l'égard de cette année multiplié par le nombre de points de villégiature détenu par le membre.

26. Le Club, par l'entremise de son conseil d'administration, établit le taux par point de villégiature pour l'année civile en divisant les coûts d'adhésion budgétés pour l'année en question par le nombre total de points de villégiature émis par le Club, sous réserve des limites énoncées dans la déclaration générale quant au taux maximal par point que le Club est habilité à cotiser à l'égard d'une année donnée.

27. L'article 1.33 de la déclaration générale définit les coûts d'adhésion ainsi : « tous les coûts engagés par le Club pour les membres et au nom de ces derniers comme il est prévu à l'article 10.3 des présentes ».

28. L'article 10.3 de la déclaration générale indique que les coûts d'adhésion « doivent inclure, mais sans s'y limiter, ce qui suit : »

- a) l'entretien, la réparation, la modification, la nouvelle décoration ou le remplacement d'un logement de villégiature;
- b) l'entretien, la réparation, la modification, la nouvelle décoration ou le remplacement et la location de l'équipement;
- c) l'assurance;
- d) un apport en capital aux fins des réserves;
- e) des services domestiques, notamment un service de nettoyage et d'entretien ménager, dont la fréquence doit être déterminée de temps à autre par le conseil, fournis aux membres ou en leur nom;
- f) une cotisation perçue à l'endroit des logements de villégiature par un projet ou une association pour un projet;
- g) tous les autres coûts engagés par le Club en rapport avec l'entretien, la réparation, le remplacement, la rénovation, la nouvelle décoration, l'amélioration, l'exploitation et l'administration des logements de

villégiature, ou en rapport avec l'exploitation ou l'administration du Club, qui sont directement attribuables à l'engagement d'un ou de plusieurs logements de villégiature, conformément aux dispositions [de la déclaration générale].

29. **L'onglet [17]** contient les copies des coûts d'adhésion budgétés du Club pour la période pertinente qui ont servi au Club pour fixer le taux par point pour la période applicable.

30. L'article 9.1 de la déclaration générale indique : « [l]e Club doit agir en tant que mandataire de tous les membres pour percevoir les cotisations et payer les taxes, services publics et autres coûts d'adhésion ».

31. Une fois que le Club a déterminé le taux par point pour une année civile, des lettres détaillant la corrélation entre le droit de villégiature et les coûts d'adhésion budgétés sur une base par point pour l'année en question sont distribuées aux membres accompagnées d'une facture à payer. Les onglets [15a et 15b] comportent des copies des lettres relativement à la période pertinente et une facture représentative.

32. L'article 10.5 de la déclaration générale indique que les frais de villégiature ne peuvent pas dépasser un certain montant (frais de villégiature maximums) et les « frais de villégiature maximums doivent être déterminés et doivent varier en fonction des dispositions suivantes :

- a) les frais de villégiature maximums au cours de chaque exercice peuvent être augmentés par le conseil d'administration au cours du même exercice sans la tenue d'un vote ou sans l'assentiment écrit des membres par un maximum de cinq pour cent (5 %) des dépenses brutes budgétées pour l'exercice;
- b) les frais de villégiature maximums pour chaque nouvel exercice peuvent être augmentés par le conseil d'administration sans la tenue d'un vote ou sans l'assentiment écrit des membres par un maximum de vingt pour cent (20 %) des frais de villégiature totaux pour l'exercice précédent; toute augmentation de ce genre doit entrer en vigueur au début de chaque exercice;
- c) les frais de villégiature maximums peuvent être augmentés au-delà des limites énoncées aux alinéas a) et b) ci-dessus, à la condition qu'une

telle augmentation doit faire l'objet d'un vote favorable ou recevoir l'assentiment écrit d'une majorité de ceux et celles qui détiennent un droit de vote au sein du Club parmi les membres autres que le ou les [promoteurs]; à la condition cependant qu'en aucun cas le droit de villégiature maximal pour chaque nouvel exercice ne dépasse cent vingt-cinq pour cent (125 %) des frais de villégiature maximums de l'exercice précédent;

- d) sauf mention contraire dans les présentes, les frais de villégiature maximums au cours d'un exercice ou pendant un nouvel exercice peuvent être augmentés au-delà des limites énoncées aux alinéas a) et b) respectivement, sans le consentement des membres si cet ajout est attribuable à (i) une modification dans le taux de change entre la devise du lieu dans lequel certains logements de villégiature sont situés et la devise américaine ou (ii) une augmentation dans les cotisations perçues à l'encontre d'un logement de villégiature par un projet ou une association de projet, ou à la suite d'une augmentation dans les taxes foncières ou municipales à l'encontre du logement de villégiature ou une augmentation dans les services publics imposée par un service public ou privé ».

33. L'article 10.8 de la déclaration générale indique, en partie, que des cotisations spéciales peuvent être perçues et « [a]ucun vote ou assentiment écrit des membres n'est requis pour ce qui suit :

- a) des cotisations spéciales qui, cumulativement, ne dépassent pas cinq pour cent (5 %) des dépenses brutes budgétées du Club pour cet exercice;
- b) une cotisation spéciale pour la réparation, la reconstruction ou le remplacement d'un ou de plusieurs logements de villégiature qui ne dépasse pas dix pour cent (10 %) des dépenses brutes budgétées du Club pour l'exercice au cours duquel la cotisation est prélevée;
- c) des cotisations spéciales à l'encontre d'un ou de plusieurs membres aux fins de rembourser le Club à l'égard de coûts engagés pour rendre le ou les membres conformes à la présente déclaration, aux règlements administratifs ou aux lignes directrices.

- d) Une cotisation spéciale en raison d'une dépense de n'importe quel genre perçue à l'encontre d'un logement de villégiature par un projet ou une association du projet indépendante de la volonté du déclarant. »
34. Une ou des cotisations spéciales afin de remplacer une ou plusieurs résidences de vacances exigent le consentement du conseil et des membres.
35. Des cotisations spéciales sont perçues de la même façon qu'une cotisation des frais annuels de villégiature et sont payables dans les trente (30) jours ou selon les instructions du ou des promoteurs.
36. Tous les frais de villégiature doivent être à jour pour qu'un membre fasse des réservations à l'aide de ses points de villégiature, pour mettre en banque, emprunter ou transférer des points de villégiature, pour utiliser des résidences de vacances, ou pour maintenir n'importe lequel des droits ou privilèges de membre.
37. Les membres qui omettent de payer leurs frais de villégiature à la date limite sont en défaut. En cas de défaut, le Club peut exercer son droit de confisquer l'adhésion du membre en défaut.
38. Le paiement des frais de villégiature ne procure pas aux membres des droits ou privilèges supplémentaires.

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 149

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-3401(GST)G

INTITULÉ : CLUB INTRAWEST c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique) et Ottawa (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 24, 25 et 26 novembre 2014 et le 27 janvier 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

DATE DU JUGEMENT : Le 9 juin 2016

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelant : M^e Chia-yi Chua
M^e Wendy A. Brousseau
M^e John C. Yuan

Avocates de l'intimée : M^e Lynn M. Burch
M^e Shannon Currie

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : M^e Chia-yi Chua

Cabinet : McCarthy Tétrault S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Toronto (Ontario)

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