

Dossier : 2018-579(GST)I

ENTRE :

WESTCOAST ENERGY INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 25 avril 2019 et 16 octobre 2019
à Calgary (Alberta), et observations écrites reçues de l'intimée le
29 novembre 2019 et de l'appelante, le 19 décembre 2019.

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Avocats de l'appelante :	M ^e David Douglas Robertson et M ^e Scott Joly
Avocat de l'intimée :	M ^e Adam Pasichnyk

JUGEMENT

L'appel est rejeté sans dépens.

Signé à Edmonton (Alberta), ce 28^e jour d'octobre 2020.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Référence : 2020 CCI 116

Date : 20201028

Dossier : 2018-579(GST)I

ENTRE :

WESTCOAST ENERGY INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Le présent appel porte sur la question de savoir si un employeur peut demander un crédit de taxe sur les intrants (un « CTI ») à l'égard du paiement ou du remboursement de la taxe sur les produits et services (« TPS ») ou de la taxe de vente harmonisée (« TVH ») imposée sur les coûts liés aux soins de santé fournis dans le cadre d'un régime de prestations de soins de santé offert par l'employeur à ses employés.

[2] Le présent appel a été interjeté par Westcoast Energy Inc. (« Westcoast ») relativement à une nouvelle cotisation (la « nouvelle cotisation ») établie par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») au nom du ministre du Revenu national (le « ministre ») pour la période de déclaration du 1^{er} décembre au 31 décembre 2015.

II. EXPOSÉ DES FAITS

[3] Westcoast est une société constituée en personne morale conformément aux lois du Canada, et ses activités consistent à recueillir, à traiter, à transmettre, à entreposer et à distribuer du gaz naturel et des liquides de gaz naturel. Pendant la période se situant aux alentours de 2010 à 2015, Westcoast exerçait ses activités sous

le nom de « Spectra Energy Transmission » ou « Spectra Energy ». En 2017, Westcoast a été acquise par Enbridge Inc. (« Enbridge ») et a par la suite fusionné avec cette dernière.

[4] Dans le cadre de ses ententes contractuelles avec ses employés, Westcoast s'est engagée à leur offrir certains avantages, y compris des services de soins de santé. Plus précisément, conformément à l'article 11.1 d'une convention (la « convention avec les employés non syndiqués ») en date du 17 février 2011, intervenue entre Spectra Energy (c.-à-d. Westcoast) et la Canadian Pipeline Employees' Association, Westcoast s'est engagée à offrir aux employés visés par cette convention un régime collectif d'assurance vie et d'assurance accident, un régime de prestations d'invalidité de courte durée et de longue durée, un régime de retraite, un régime d'épargne, des prestations d'assurance-maladie complémentaires, un régime d'assurance dentaire et de soins de la vue. En outre, conformément à l'article 9.01 d'une convention (la « convention collective »), en date du 20 mai 2011, intervenue entre Spectra Energy (c.-à-d. Westcoast) et Communications, Energy and Paperworkers Union Local 862, Westcoast s'est engagée à offrir aux employés visés par cette convention une assurance collective, un régime de prestations d'invalidité de courte durée et de longue durée, un régime de retraite, un régime d'épargne, un régime d'assurance-maladie et des prestations d'assurance-maladie complémentaires, des congés pour raisons familiales et un régime d'assurance dentaire. Aux termes des deux conventions, les prestations d'assurance-maladie complémentaires englobent divers avantages, y compris les services d'acupuncture, les massages thérapeutiques, les services de naturopathie et d'homéopathie, qui sont les quatre services (les « services en cause ») qui sont visés par le présent appel¹.

[5] Les prestations d'assurance-maladie complémentaires prévues aux termes des divers régimes d'avantages sociaux offerts par Westcoast étaient également offertes au conjoint et aux enfants mineurs de l'employé, si l'employé le souhaitait.

[6] Au moment de l'audition du présent appel, Richard DeBoer était le directeur des pensions et des avantages sociaux d'Enbridge. Au cours de la période visée par le présent appel (d'environ octobre 2011 à décembre 2015), M. DeBoer participait à

¹ Dans le mémoire des faits et du droit de l'appelante (« mémoire de l'appelante ») et la réponse de l'appelante aux observations écrites de l'intimée, l'avocat de Westcoast a fait référence aux services d'acupuncture, aux massages thérapeutiques, aux services de naturopathie et d'homéopathie comme étant les « services de santé ». Dans les observations écrites de l'intimée, l'avocat de la Couronne a fait référence à ces quatre services en les désignant de « services paramédicaux ».

la gestion des régimes d'avantages sociaux de Westcoast. Dans son témoignage, M. DeBoer a déclaré qu'il était dans l'intérêt primordial de Westcoast d'avoir une main-d'œuvre en santé parce que les coûts économiques associés à un employé malade ou blessé étaient assez élevés. En d'autres termes, Westcoast permettait d'accroître sa productivité en faisant la promotion de la santé de sa main-d'œuvre. M. DeBoer a déclaré que Westcoast comparait régulièrement ses avantages à ceux de ses 20 principaux concurrents de l'industrie énergétique. Westcoast mettait à jour et améliorait régulièrement ses avantages pour soutenir la concurrence sur le plan de l'embauche et de la rétention d'employés.

[7] Au début de 1999, Westcoast a offert à ses employés non syndiqués un programme flexible d'avantages sociaux et de pension (le « programme à la carte ») pour leur permettre de personnaliser leurs régimes d'avantages sociaux respectifs. Dans le cadre du programme à la carte, vers la fin de chaque année, Westcoast attribuait un nombre précis de crédits variables à chaque employé, pour être affectés au coût des prestations dont l'employé pourrait bénéficier au cours de l'année suivante. Chaque employé avait le droit de répartir ces crédits variables entre les divers avantages dont ils pouvaient disposer. Les crédits variables avaient un montant nominal de référence. Les avantages qu'offrait Westcoast avaient un coût monétaire qui leur était associé et qui variait selon l'avantage et le niveau de l'avantage. Pour obtenir des prestations pour le conjoint ou un autre membre de la famille, l'employé était tenu d'affecter certains de ses crédits variables à de telles prestations. Sous réserve de certaines directives, chaque employé était libre de répartir ses crédits variables entre les divers avantages (et les niveaux de ces avantages), comme il le souhaitait.

[8] Certains des avantages étaient prévus dans le sous-alinéa 6(1)a(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR »²), de sorte qu'ils n'étaient pas inclus dans le calcul du revenu des employés au titre de la LIR. M. DeBoer a indiqué que certains des avantages prévus dans le cadre du programme à la carte étaient imposables, comme l'assurance-vie, l'assurance en cas de décès accidentel et l'option d'invalidité de longue durée³. Si l'employé n'affectait pas ses crédits variables aux prestations, le montant du crédit lui était versé comme autre traitement ou salaire, et était donc imposable⁴.

² *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), en sa version modifiée.

³ Transcription, p. 41, lignes 1 à 28.

⁴ Transcription, p. 42, lignes 1 et 2.

[9] Les divers avantages offerts par Westcoast pouvaient être acquis uniquement au moyen de crédits variables. L'employé ne pouvait pas acquérir d'autres avantages en payant en espèces.

[10] Comme je l'ai mentionné précédemment, les avantages étaient choisis annuellement, et le choix offert pour une année donnée se présentait tard à la fin de l'année précédente. Une fois que l'employé avait choisi les avantages pour une année donnée, ce choix était irrévocable. De plus, les avantages non utilisés dans un secteur particulier (comme les soins dentaires) ne pouvaient pas être réaffectés à un autre secteur (comme les soins oculaires). De même, les avantages non utilisés offerts à un employé ne pouvaient pas être transférés à un autre employé ni transférés d'un membre de la famille à un autre.

[11] Plusieurs avantages, y compris la fourniture des services en cause, étaient autofinancés par Westcoast. Autrement dit, Westcoast n'a pas souscrit une assurance visant à financer ces avantages⁵.

[12] Afin de faciliter la fourniture d'avantages à ses employés, Westcoast a retenu les services de The Manufacturers Life Insurance Company (« Manuvie »). Deux ententes intervenues entre Westcoast et Manuvie ont été déposées en preuve. L'une d'elles, datée du 1^{er} janvier 2006, exigeait de Manuvie qu'elle maintienne certaines assurances (plus précisément, l'indemnisation des accidentés du travail, l'assurance responsabilité civile générale et l'assurance-automobile), et qu'elle inclue Westcoast à titre d'assuré additionnel⁶. L'autre entente était datée du 1^{er} janvier 2008 et avait pour titre [TRADUCTION] « contrat de services d'administration seulement » (le « contrat SAS »)⁷. Conformément au contrat SAS, Westcoast a retenu les services de Manuvie pour administrer plusieurs régimes d'avantages sociaux de Westcoast, y compris les régimes 85336 et 84727, soit les régimes aux termes desquels les services en cause étaient fournis aux employés non syndiqués et aux employés syndiqués, respectivement. Aux termes de l'alinéa 4a) du contrat SAS, Westcoast s'est réservé le droit de prendre toutes les décisions définitives et de conserver l'entière responsabilité à l'égard de chacun des régimes et de leur administration. Manuvie était habilitée à agir pour le compte de Westcoast dans le cadre de chacun

⁵ Il semble qu'une assurance ait pu être souscrite par Westcoast pour financer certains avantages qui ne sont pas visés par le présent appel.

⁶ Pièce A-1, onglet 4.

⁷ Pièce A-1, onglet 5.

des régimes, dans la mesure envisagée par le contrat SAS. Les parties au contrat SAS ont reconnu que Manuvie agissait à titre de mandataire de Westcoast.

[13] Aux termes de l'article 8 du contrat SAS, Westcoast s'est engagée à maintenir un fonds d'administration auprès de Manuvie, et Westcoast a autorisé Manuvie à verser les prestations à partir du fonds d'opérations, selon les dispositions de chaque régime, pour le compte de Westcoast. Les parties s'attendaient à ce que Westcoast veille constamment à ce qu'il y ait des fonds suffisants dans le fonds d'administration pour que Manuvie puisse verser toutes les prestations au fur et à mesure qu'elles se présentaient. Par conséquent, l'alinéa 8g) du contrat SAS disposait que, si le fonds d'administration était déficitaire à la fin d'une année civile donnée, Westcoast devait combler le déficit auprès de Manuvie avec intérêts, et qu'en cas d'excédent du fonds d'administration à la fin de l'année, Manuvie devait porter le solde au crédit du fonds d'administration avec intérêts, pour l'année suivante ou rembourser le solde à Westcoast avec intérêts. Westcoast a consciencieusement gardé suffisamment d'argent dans le fonds d'administration pour couvrir le coût de toutes les prestations, au fur et à mesure qu'elles se présentaient. En fait, dans son témoignage, M. DeBoer a déclaré que pendant les 20 années auxquelles il a participé aux régimes, le fonds d'administration n'avait jamais été déficitaire⁸.

[14] M. DeBoer a déclaré que l'argent dans le fonds d'administration était détenu par Manuvie, mais contrôlé par Westcoast.

[15] Les sommes versées par Westcoast pour financer la fourniture des services en cause étaient constituées des dépôts dans le fonds d'administration. Westcoast ne versait aucune prime à l'égard du coût des services en cause.

[16] Selon le contrat SAS, Manuvie avait le droit d'être rémunérée périodiquement pour ses services. Manuvie percevait ces frais du fonds d'administration.

[17] Plusieurs méthodes permettaient à un employé de Westcoast de profiter des avantages :

- a) Après avoir reçu un soin de santé donné, l'employé pouvait payer le coût du service au fournisseur de soins de santé, après quoi l'employé pouvait soumettre à Manuvie une demande de règlement par écrit ainsi que le reçu

⁸ Transcription, p. 178, lignes 19 à 23.

attestant ce service, et Manuvie prélevait l'argent du fonds d'administration pour rembourser l'employé.

- b) Après avoir reçu un soin de santé donné, l'employé pouvait payer le coût du service au fournisseur de soins de santé, après quoi l'employé pouvait soumettre à Manuvie une demande de règlement électronique et Manuvie prélevait l'argent du fonds d'administration pour rembourser l'employé.
- c) Après que l'employé a reçu un soin de santé donné d'un fournisseur de soins de santé inscrit auprès de Manuvie à la facturation directe, le fournisseur de soins de santé pouvait soumettre à Manuvie une demande de règlement électronique, après quoi Manuvie prélevait l'argent du fonds d'administration pour payer directement le fournisseur de soins de santé.

[18] Bien que la fourniture de certains avantages, comme les soins dentaires ou oculaires, était exemptée aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »)⁹, la fourniture des services en cause était taxable aux fins de l'application de la LTA¹⁰. Lorsque Manuvie remboursait ou payait le coût d'un service en cause, elle remboursait ou payait également le montant de la TPS/TVH applicable.

[19] Au cours d'une période s'échelonnant sur quatre ans (de 2011 à 2015), Manuvie, pour le compte de Westcoast, a remboursé ou payé le coût des divers services en cause fournis à certains employés de Westcoast ou aux membres de leur famille respective, plus la TPS/TVH, s'élevant en tout à 20 576 \$. En décembre 2015, Westcoast a demandé des CTI à l'égard de cette somme. Dans un avis de nouvelle cotisation en date du 18 juillet 2017, l'ARC, au nom du ministre, a refusé les CTI demandés¹¹.

III. ADMISSIONS

⁹ *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C (1985), ch. E-15, partie IX, édictée par S.C. 1990, ch. 45, en sa version modifiée.

¹⁰ La définition de « praticien » contenue à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA a été modifiée pour s'appliquer aux fournitures effectuées après le 11 février 2014, afin d'ajouter les personnes qui pratiquent l'acuponcture ou la naturopathie, comme docteur en naturopathie. Ainsi, dans la mesure où la TPS/TVH, qui constituait le fondement des CTI demandés dans le présent appel, se rapportait à la fourniture de services d'acuponcture ou de naturopathie, selon ma compréhension, ces services ont été fournis avant le 12 février 2014.

¹¹ Pièce A-1, onglet 25. Voir également les onglets 23 et 24.

[20] Dans sa réponse modifiée, la Couronne a admis plusieurs paragraphes de faits invoqués par Westcoast dans son avis d'appel. La Couronne a aussi admis une partie importante d'un autre paragraphe de l'avis d'appel. Les paragraphes admis par la Couronne sont les suivants :

[TRADUCTION]

2. L'appelante est une société exerçant des activités consistant à recueillir, à traiter, à transmettre, à entreposer et à distribuer du gaz naturel et des liquides de gaz naturel.
3. Le siège social de l'appelante est situé au 425 1st Street, suite 200, à Calgary (Alberta), T2P 3L8.
4. L'appelante est inscrite aux fins de la taxe sur les produits et services (« TPS »), dont le numéro d'inscription est le numéro XXXXX XXXX RT0001.
5. L'appelante interjette appel de la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le « ministre ») concernant sa taxe nette pour la période de déclaration de la TPS/TVH se terminant le 31 décembre 2015, par laquelle le ministre a augmenté sa taxe nette, en partie au motif que l'appelante n'avait pas le droit de demander certains crédits sur les intrants (dont la somme totale s'élève à 20 576 \$), ainsi que de la cotisation établie par le ministre visant les intérêts sur arriérés y afférents, comme en témoigne l'avis de nouvelle cotisation du 18 juillet 2017 dont le numéro est le 16029000132330757 (la « cotisation »).
6. L'appelante s'est opposée à la cotisation en déposant un avis d'opposition auprès de l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») le 13 octobre 2017.
7. Le ministre a envoyé un avis de confirmation à l'appelante le 12 février 2018, confirmant la cotisation [...].
9. Dans le cadre de ses ententes contractuelles avec ses employés, l'appelante s'engage à offrir certains avantages à ses employés, y compris des services de santé.
10. Au cours de la période d'octobre 2011 à décembre 2015, l'appelante a fourni des services de santé à ses employés par l'intermédiaire de régimes autofinancés d'avantages sociaux des employés (le « régime d'avantages sociaux ») [...].
15. Certains des avantages offerts par l'appelante dans le cadre du régime d'avantages sociaux des employés étaient assujettis à la TPS/TVH (« dépenses de soins de santé »), y compris :

- a. l'acupuncture;
- b. les massages thérapeutiques;
- c. la naturopathie;
- d. l'homéopathie [...].

[TRADUCTION]

17. En produisant ses déclarations de TPS/TVH pour la période de déclaration se terminant le 31 décembre 2015, l'appelante a demandé des crédits de taxe sur les intrants de 20 576 \$ pour la TPS/TVH [...] à l'égard des dépenses de soins de santé (les « CTI SAS »).
18. Par la suite, l'ARC a effectué une vérification de l'appelante, y compris un examen de la période de déclaration de la TPS/TVH se terminant le 31 décembre 2015.
19. Au cours de sa vérification, l'ARC a proposé de refuser les CTI SAS demandés.
20. Par conséquent l'ARC, au nom du ministre, par voie d'un avis de cotisation en date du 18 juillet 2017 portant le numéro 16029000132330757, a établi une nouvelle cotisation concernant la taxe nette de l'appelante pour sa période de déclaration de la TPS/TVH se terminant le 31 décembre 2015 et, ce faisant, a refusé tous les CTI SAS demandés par l'appelante au cours de la période (dont la somme totale des CTI SAS refusés s'élève à 20 576 \$), plus les intérêts sur arriérés y afférents.

IV. QUESTION EN LITIGE

[21] La question en litige dans le présent appel est de savoir si les paragraphes 169(1) et 175(1) de la LTA autorisent Westcoast à demander des CTI pour la TPS/TVH payée à l'égard de la fourniture des services en cause dans le cadre du programme d'avantages sociaux de ses employés.

V. ANALYSE

A. Dispositions législatives

[22] La disposition législative régissant les demandes de CTI est le paragraphe 169(1) de la LTA, et plus précisément le passage suivant :

169(1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert [...], correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture [...] devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable;

B :

a) [s.o.];

b) [s.o.];

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

[23] Aux fins du présent appel, le paragraphe précité de la LTA établit trois conditions qui doivent être remplies pour qu'une personne puisse demander un CTI :

a) le demandeur doit avoir acquis un bien ou un service;

b) le demandeur doit avoir acquis le bien ou le service pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales;

c) la TPS relative à la fourniture devient payable ou a été payée¹².

[24] La Couronne soutient que Westcoast n'a pas acquis les services en cause et n'a payé aucune TPS ou TVH pour ces services. Selon la Couronne, les services en cause ont plutôt été acquis par les employés de Westcoast ou les membres de leur famille, et Westcoast a simplement payé le fournisseur de soins de santé, au nom des

¹² Voir la décision *General Motors du Canada ltée c. La Reine*, 2008 CCI 117, par. 30, conf. par 2009 CAF 114, par. 30. En énonçant ci-dessus les deuxième et troisième conditions d'admissibilité à un CTI, j'ai inversé l'ordre de ces conditions par rapport à celui qui figure dans la décision *General Motors*.

employés ou des membres de leur famille, ou a remboursé aux employés ou aux membres de leur famille la TPS ou la TVH que les fournisseurs de soins de santé avaient perçue d'eux¹³.

[25] Westcoast soutient que :

- a) dans le cas des ententes de facturation directe (aux termes desquelles Manuvie payait directement au fournisseur de soins de santé le coût des services en cause), Westcoast était l'acquéreur des services en cause, acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales, et elle payait la TPS/TVH;
- b) dans tous les autres cas (où l'employé ou un membre de sa famille payait le fournisseur de soins de santé pour les services en cause, puis était remboursé par Westcoast), les dispositions déterminatives des alinéas 175(1)a), b) et c) de la LTA suffisaient à satisfaire aux trois conditions énoncées au paragraphe 23 ci-dessus¹⁴.

[26] Une restriction sur la capacité d'un inscrit de demander un CTI est énoncée au paragraphe 170(1) de la LTA, dont la partie pertinente est reproduite ci-dessous :

170(1) Le calcul du crédit de taxe sur les intrants d'un inscrit n'inclut pas de montant au titre de la taxe payable par celui-ci relativement [...] :

a) [s.o.];

(a.1) [s.o.];

b) le bien ou le service acquis [...] au cours d'une période de déclaration de l'inscrit, ou antérieurement, exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle — appelées « avantage » au présent alinéa — au cours de cette période, soit d'un particulier qui est le cadre ou le salarié de l'inscrit — ou qui a accepté ou a cessé de l'être —, soit d'un autre particulier lié à un tel particulier, sauf si, selon le cas :

(i) [s.o.];

(ii) aucun montant n'étant payable par le particulier pour l'avantage, aucun montant n'est inclus en application de l'article 6 de la *Loi de*

¹³ Observations écrites de l'intimée, p. 5 à 13, par. 28 à 54.

¹⁴ Mémoire de l'appelante, p. 7 et 8, par. 26 à 29. Le paragraphe 175(1) sera examiné plus loin.

l'impôt sur le revenu relativement à l'avantage dans le calcul de son revenu aux fins de cette loi [.]

[27] Westcoast soutient que, pour l'application du sous-alinéa 6(1)a(i) de la LTA, les services en cause étaient offerts aux employés de Westcoast et aux membres de leur famille dans le cadre d'un régime de soins de santé privé, de sorte qu'aucune somme n'était incluse aux termes de l'article 6 de la LTA, dans le calcul du revenu des employés pour ces services. Par conséquent, l'exception prévue au sous-alinéa 170(1)b(ii) de la LTA exclut l'application de l'exclusion prévue à l'alinéa 170(1)b de la LTA¹⁵. La Couronne ne conteste pas qu'aux termes du sous-alinéa 6(1)a(i) de la LTA, aucune somme ne devait obligatoirement être incluse dans le calcul du revenu des employés de Westcoast parce que les services en cause leur étaient offerts ainsi qu'aux membres de leur famille. Autrement dit, la Couronne n'a pas indiqué que la valeur des services en cause reçus par l'employé de Westcoast ou un membre de sa famille devrait, en raison de l'alinéa 6(1)a de la LTA, être incluse dans le calcul du revenu de cet employé.

[28] Comme je l'ai mentionné précédemment, selon Westcoast, en raison de l'article 175 de la LTA, les exigences énoncées au paragraphe 169(1) de la LTA ont été respectées. La Couronne soutient que l'article 175 ne s'applique pas dans le contexte du présent appel pour plusieurs raisons, dont l'une d'elles est fondée sur l'arrêt *ExxonMobil*¹⁶ de la Cour d'appel fédérale, qui portait sur l'article 174 de la LTA, qui est assez semblable (bien que dans une certaine mesure seulement) à l'article 175 de la LTA. Les extraits pertinents des articles 174 et 175 sont reproduits ci-dessous :

174 Pour l'application de la présente partie [...]

a) la personne verse une indemnité à l'un de ses salariés [...] :

(ii) [s.o.];

(iii) [s.o.];

pour

¹⁵ Avis d'appel, paragraphes 29 et 30 et mémoire de l'appelante, pages 17 à 19, paragraphes 72 à 74.

¹⁶ *ExxonMobil Canada Ltd. c. Canada*, 2010 CAF 1.

(iv) soit pour des fournitures dont la totalité, ou presque, sont des fournitures taxables, sauf des fournitures détaxées, de biens ou de services que le salarié [...] relativement à des activités qu'elle exerce,

(v) [s.o.],

b) un montant au titre de l'indemnité est déductible dans le calcul du revenu de la personne pour une année d'imposition en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ou le serait si elle était un contribuable aux termes de cette loi et l'activité, une entreprise;

c) lorsque l'indemnité constitue une allocation à laquelle les sous-alinéas 6(1)b(v), (vi), (vii) ou (vii.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliqueraient si l'indemnité était une allocation raisonnable aux fins de ces sous-alinéas,

(ii) [s.o.],

(iii) la personne considère, au moment du versement de l'indemnité, que celle-ci est une allocation raisonnable aux fins de ces sous-alinéas,

De plus :

d) toute consommation ou utilisation du bien ou du service par le salarié [...];

d) toute consommation ou utilisation du bien ou du service par le salarié [...] est réputée effectuée par la personne et non par [l'employé];

e) la personne est réputée avoir payé, au moment du versement de l'indemnité et relativement à la fourniture, une taxe égale au résultat du calcul suivant :

$$A \times B/C$$

où :

A représente le montant de l'indemnité,

B :

(i) dans les circonstances prévues par règlement relativement à une province participante, le pourcentage déterminé selon les modalités réglementaires,

(ii) dans les autres cas, le taux fixé au paragraphe 165(1),

C la somme de 100 % et du pourcentage déterminé selon l'élément B.

175(1) Dans le cas où [l'employé d'un employeur] [...] a acquis [...] le bien ou le service [...] pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités de [l'employeur] [qui est mentionné dans ce paragraphe comme la « personne »] et payé la taxe applicable à l'acquisition [...], les présomptions suivantes s'appliquent dans le cadre de la présente partie :

- a) la personne est réputée avoir reçu une fourniture du bien ou du service;
- b) toute consommation ou utilisation du bien ou du service par le salarié [...] dans le cadre des activités de la personne est réputée être celle de la personne et non [de l'employé];
- c) la personne est réputée avoir payé, au moment du versement de l'indemnité et relativement à la fourniture, une taxe égale au résultat du calcul suivant :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe payée par le salarié [...] relativement à l'acquisition [...] du bien ou du service,

B le moins élevé des pourcentages suivants :

- (i) le pourcentage du coût du bien ou du service pour le salarié [...] qui est remboursé,
- (ii) le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle le bien ou le service a été acquis [...] par le salarié pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités de la personne.

[29] Si le paragraphe 175(1) de la LTA s'applique, les règles déterminatives des alinéas 175(1)a) et c) permettent à la personne (l'employeur) de satisfaire aux exigences relatives au droit à un CTI, tel qu'il est énoncé dans la décision *General Motors* ainsi qu'aux alinéas 23a) et c) ci-dessus. La règle déterminative de l'alinéa 175(1)b) suffit à satisfaire à une partie de l'exigence énoncée à l'alinéa 23b) ci-dessus, c'est-à-dire que la consommation ou l'utilisation par l'employé est réputée effectuée par l'employeur¹⁷. Par conséquent, une question cruciale soulevée dans le présent appel consiste à déterminer si le paragraphe 175(1) de la LTA s'appliquait à Westcoast.

¹⁷ L'alinéa 175(1)b) de la LTA ne va pas cependant aussi loin que de présumer qu'une telle consommation ou utilisation est effectuée dans le cadre des activités commerciales de l'employeur.

[30] Dans la décision *Brasserie Labatt*, le juge Teskey a souligné que les « articles 174 et 175 [de la LTA] sont très similaires, sauf que le premier parle d'indemnités et le deuxième de remboursements »¹⁸. Comme il est mentionné ci-dessus, le sous-alinéa 174a)(iv) fait référence à la fourniture d'un bien ou d'un service acquis par un employé « relativement à des activités que la personne [l'employeur] exerce », tandis que le paragraphe 175(1) fait référence à l'acquisition d'un « bien ou d'un service [...] pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités de [l'employeur] ». Autrement dit, le sous-alinéa 174a)(iv), emploie l'expression « activités que la personne [l'employeur] exerce » et le paragraphe 175(1) emploie l'expression « activités de [l'employeur] ». La différence de libellé soulève la question de savoir si l'expression « qu'elle exerce » constitue une différence importante entre les deux dispositions. Afin de répondre à cette question, j'ai examiné la terminologie employée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *ExxonMobil*. Bien que dans son examen de l'article 174, la Cour d'appel fédérale ait cité l'expression de la loi « relativement à des activités que [l'employeur] exerce » au paragraphe 39 de ses motifs dans l'arrêt *ExxonMobil*, ailleurs dans les motifs de cet arrêt, la Cour a utilisé plusieurs variations d'éléments clés de cette expression, comme :

- (a) Au paragraphe 45, la Cour a fait référence à l'argument de la Couronne, qui a insisté pour dire « que, aux termes de cette disposition, l'expression « relativement à des activités [que l'employeur] exerce » [...] ».
- (b) Au paragraphe 46, la Cour a déclaré que « les indemnités en cause ont trait aux activités des appelantes [les employeurs] ».
- (c) Au paragraphe 47, la Cour a fait référence à l'argument de Couronne selon lequel les biens ou services en question « n'ont aucun rapport avec les activités des appelantes », par contraste avec « la fourniture de biens ou de services qui sont liés aux activités de l'employeur [...] ».
- (d) Au paragraphe 48, en discutant de la décision *Zellers*¹⁹, la Cour a employé l'expression « liées aux activités que menait Zellers [...] ».
- (e) Au paragraphe 49, résumant un argument avancé par l'avocat des appelantes dans cette affaire, la Cour a employé l'expression « liées aux activités des appelantes [...] ».

¹⁸ *Brasserie Labatt Limitée c. La Reine*, [2001] GSTC 109 (CCI), par. 40.

¹⁹ *3859681 Canada Inc. c. La Reine*, 2003 CCI 501.

- (f) Au paragraphe 50, la Cour a employé les expressions « [...] liée aux activités de l'employeur [...], » « [...] aucun rapport avec les activités de l'employeur » et « [...] sont en rapport avec les activités de l'employeur ».
- (g) Au paragraphe 52, la Cour a employé l'expression « [...] n'étaient pas liées aux activités des appelantes ».
- (h) Au paragraphe 57, la Cour a employé l'expression « [...] de lien entre la fourniture des biens ou services que les indemnités étaient censées financer et leurs [des employeurs] activités [...] ».

Ainsi, pour l'essentiel, la Cour d'appel fédérale en faisant référence aux activités des employeurs, n'a pas employé le terme « exerce ». Cela indique que l'expression « activités [que l'employeur] exerce » (à l'article 174) et l'expression « activités de [l'employeur] » (à l'article 175) ont quelque peu la même signification. Pour sa part, la similitude entre les deux expressions indique que la jurisprudence qui interprète l'article 174 peut également être pertinente lorsqu'il s'agit d'interpréter l'article 175.

[31] L'une des conditions d'application du paragraphe 175(1) de la LTA est que les employés de Westcoast qui ont acquis les services en cause doivent avoir acquis ces services pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités de Westcoast²⁰. J'examinerai maintenant l'interprétation de cette condition.

B. Jurisprudence

[32] À ma connaissance, l'interprétation et l'application du paragraphe 175(1) de la LTA n'ont pas déjà été examinées par les tribunaux.

[33] Les expressions clés à interpréter dans le paragraphe 175(1) de la LTA sont « [d]ans le cas où [un employé d'un employeur] [...] a acquis [...] le bien ou le service [...] pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités de la personne [l'employeur] [...] » et « toute consommation ou utilisation du bien ou du service par le salarié [...] dans le cadre des activités de la personne [l'employeur] [...] » [non souligné dans l'original]. Comme je l'ai déjà mentionné, l'arrêt *ExxonMobil* traitait

²⁰ Le paragraphe 175(1) de la LTA ne traite pas de la situation où un membre de la famille de l'employé de Westcoast a acquis les services en cause. En faisant cette remarque ainsi que d'autres remarques au sujet du conjoint et des autres membres de la famille des employés de Westcoast, tout au long de mon raisonnement suivi dans les présents motifs, j'ai tenu pour acquis qu'un conjoint ou un autre membre de la famille n'était pas aussi un employé de Westcoast.

d'une expression quelque peu similaire de l'article 174, même si le texte même de cette expression était « la personne verse une indemnité à l'un de ses salariés [...] pour des fournitures [...] de biens ou de services que le salarié [...] a acquis relativement à des activités que la personne [l'employé] exerce [...] » [non souligné dans l'original].

[34] Dans l'arrêt *Nowegijick*, la Cour suprême du Canada a déclaré ce qui suit :

À mon avis, les mots « quant à » ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, « concernant », « relativement à » ou « par rapport à ». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression « quant à » qui est la plus large²¹. [Non souligné dans l'original.]

Étant donné que l'expression « dans le cadre de » a un sens assez semblable à celui de l'expression « relativement à », et que l'expression « relativement à » est probablement l'expression qui s'y rattache la plus large, il s'ensuit que l'expression « dans le cadre de » a également un sens très large.

[35] Malgré le sens large de l'expression « relativement à » dans l'arrêt *ExxonMobil*, La Cour d'appel fédérale a supposé, quoique dans le contexte d'une indemnité, que la portée de cette expression n'était pas aussi large que ce que l'appelante avait fait valoir dans cette affaire. La Cour a déclaré ce qui suit :

À mon avis, le fait qu'une indemnité est liée aux activités de l'employeur (et déductible sous le régime de la LIR) ne signifie pas nécessairement que les fournitures de biens ou de services que cette indemnité est censée financer satisfont à cette exigence. Si on veut attribuer un sens aux termes du sous-alinéa 174a)(iv), il faut tenir compte des biens ou services particuliers qu'on envisage d'acquérir ainsi que de leur utilisation prévue. En appliquant ces critères, on constate que les biens ou services que l'employeur destine à l'utilisation personnelle exclusive des employés et qui se prêtent à une telle utilisation n'ont aucun rapport avec les activités de l'employeur. Par contre, les biens ou services que les employés peuvent utiliser dans le cadre de leurs activités professionnelles, et qui sont destinés à une telle utilisation, sont en rapport avec les activités de l'employeur²².

[36] Dans l'arrêt *ExxonMobil*, la Cour d'appel fédérale a conclu que l'exigence énoncée au sous-alinéa 174a)(iv) de la LTA n'avait pas été satisfaite parce que la fourniture des biens ou des services que les indemnités étaient censées financer

²¹ *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 RCS 29 (CSC), p. 39.

²² *ExxonMobil*, précité, note 16, par. 50.

l'était pour l'utilisation personnelle exclusive des employés et n'était pas effectuée dans le cadre des activités de l'employeur²³.

[37] L'arrêt *ExxonMobil* de la Cour d'appel fédérale a été suivi par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Whitehorse (Ville) c. La Reine*, qui portait sur une entente contractuelle conclue entre la ville de Whitehorse (la « Ville ») et certains de ses employés, selon laquelle la Ville versait une indemnité à ces employés pour financer l'achat de billets d'avion aller-retour depuis Whitehorse jusqu'à Vancouver ou Edmonton, dans le cadre de vols annuels offerts à certains employés accompagnés d'une autre personne. La question était de savoir si, aux termes des articles 174 et 259 de la LTA, la Ville avait droit à un remboursement de TPS à l'égard de l'indemnité²⁴.

[38] Plus précisément, la question en litige dans cette affaire était de savoir si la fourniture des services de transport par avion était effectuée en rapport avec les activités de la Ville. La juge Sheridan a examiné le premier volet du critère énoncé dans l'arrêt *ExxonMobil*, à savoir :

[...] les biens ou services que l'employeur destine à l'utilisation personnelle exclusive des employés et qui se prêtent à une telle utilisation n'ont aucun rapport avec les activités de l'employeur²⁵.

Elle s'est ensuite demandé si la Ville destinait les vols à l'utilisation personnelle exclusive des employés et si les vols se prêtaient à une telle utilisation.

[39] Dans la décision *Whitehorse (Ville)*, l'avocat de la ville a donné l'exemple des indemnités de repas ou des salles de « repos » des employés, et a souligné que les repas étaient destinés à être consommés exclusivement par les employés (et non par l'employeur), et que la salle de repos et son mobilier étaient destinés à procurer aux employés un endroit où se détendre pendant leurs pauses; l'avocat a néanmoins soutenu que ces fournitures étaient effectuées en rapport avec les activités de l'employeur. La juge Sheridan a fait remarquer que, dans cet exemple, les repas étaient consommés et la salle de repos était utilisée par les employés pendant les périodes où ces derniers sont « tenus d'être présents au travail »²⁶. Si l'on applique un critère semblable en l'espèce, il est difficile de concevoir qu'un employé de Westcoast puisse consommer ou utiliser un traitement d'acupuncture, de

²³ *Ibid.*, par. 52.

²⁴ *Whitehorse (Ville) c. La Reine*, 2012 CCI 298; conf. par 2013 CAF 144.

²⁵ *Ibid* (CCI), par. 18; citant *ExxonMobil*, précité, note 16, par. 50.

²⁶ *Whitehorse (Ville)*, précité, note 24, par. 20.

naturopathie ou d'homéopathie pendant qu'il est au travail. Je reconnais qu'à l'occasion, dans certains cas, un employé peut recevoir un massage pendant qu'il est au travail. Toutefois, je ne crois pas que cela change l'analyse globale. De plus, les éléments de preuve indiquent que les employés de Westcoast n'étaient pas susceptibles de recevoir un massage lorsqu'ils étaient présents au travail²⁷.

[40] La juge Sheridan a également examiné le critère du « lien fonctionnel » énoncé par le juge Evans, en dissidence dans l'arrêt *Midland Hutterian Brethren*²⁸. Dans cet arrêt, le juge Evans a reconnu que « [...] pour que les biens soient acquis pour utilisation dans le “cadre des activités commerciales”, il doit y avoir un lien fonctionnel entre les besoins de l'entreprise et les biens »²⁹. Il a ensuite indiqué qu'un bien n'est pas consommé dans le cadre d'une activité commerciale s'il « répond à un besoin personnel de l'inscrit et qu'il n'a qu'un lien ténu avec ses activités commerciales »³⁰. Il a également déclaré qu'il faut examiner tout le contexte et pondérer les divers facteurs qui indiquent jusqu'à quel point le bien est intégré de façon fonctionnelle dans l'activité commerciale³¹. Suivant l'orientation de l'arrêt *Midland Hutterian Brethren*, la juge Sheridan a conclu que les vols à l'égard desquels la Ville versait une indemnité à ses employés n'avaient qu'un lien ténu avec les activités de la Ville, et que ces vols se prêtaient à une utilisation personnelle exclusive des employés, de sorte qu'il lui a été impossible de conclure qu'il existait un lien suffisant entre les vols et les activités de la Ville³².

[41] Dans l'arrêt *Midland Hutterian Brethren*, la Cour examinait si certains biens avaient été acquis « dans le cadre d'activités commerciales ». Par conséquent, la question à interpréter dans cet arrêt, axée principalement sur l'expression « dans le cadre d'activités commerciales » n'était pas la même qu'en l'espèce, où l'accent est mis sur l'expression « relativement à des activités ». L'arrêt *Midland Hutterian Brethren* est néanmoins utile, en ce que l'expression « dans le cadre de » est employée dans le deuxième volet du critère de l'arrêt *ExxonMobil* :

²⁷ M. DeBoer a déclaré qu'il n'était au courant d'aucune situation où un massothérapeute s'est présenté à une installation de Westcoast, bien qu'il reconnaisse que cela ait pu se produire sans qu'il en soit informé, dans le cadre d'un événement précis tenu dans l'un des bureaux d'affaires locaux de Westcoast. Transcription, p. 117, lignes 1 à 17.

²⁸ *Midland Hutterian Brethren c. La Reine* [2000] GSTC 109, 265 NR 185, [2000] A.C.F. n° 2098 (CAF).

²⁹ *Ibid*, par. 31.

³⁰ *Ibid.*, par. 70.

³¹ *Ibid*, par. 71.

³² *Whitehorse (Ville)* (CCI), précité, note 24, par. 19, 21 et 22.

« Par contre les biens ou services que les employés peuvent utiliser dans le cadre de leurs activités professionnelles, et qui sont destinés à une telle utilisation, sont en rapport avec les activités de l'employeur³³. [Non souligné dans l'original.]

[42] Dans l'arrêt *Midland Hutterian Brethren*, le juge Evans a formulé les commentaires suivants concernant le sens de l'expression « dans le cadre de son emploi » :

48. [...] j'ai examiné deux exemples de l'utilisation de cette phrase [dans le cadre de] dans d'autres dispositions législatives.

49. Premièrement, en common law un « maître » est responsable des délits commis par ses « serviteurs », lorsqu'ils sont commis « *dans le cadre de leur emploi* ». Il est clair qu'un employeur ne sera pas tenu responsable du fait d'autrui simplement parce que le délit a été commis par l'employé [traduction] « alors qu'il était considéré au travail aux fins d'être payé » : John G. Fleming, *The Law of Torts*, 9th edition (North Ryde, N.S.W. : LBC Information Services, 1998), à la page 421. L'auteur ajoute que cette expression [traduction] « n'a pas acquis un haut degré de précision », bien qu'il est important de noter qu'à défaut d'être réellement autorisé, le délit doit pouvoir être décrit comme correspondant à un mode non autorisé de 'acquiescer d'une tâche autorisée.

50. En fait, la multiplicité des facteurs examinés par les tribunaux et l'importance des faits particuliers dans la détermination du résultat font qu'il y a une composante de fait significative lorsqu'on doit répondre à la question de savoir si un employé agissait « dans le cadre de » son emploi lorsqu'il a commis le délit : voir Lewis N. Klar, *Tort Law* (Toronto : Thomson Professional Publishing of Canada, 1991), aux pages 418 et 419.

51. Deuxièmement, on trouve la même phrase dans la *Loi canadienne sur les droits de la personne*, L.R.C. (1985), ch. H-6, où l'alinéa 7b) indique que, s'il est fondé sur un motif de distinction illicite, le fait de défavoriser un individu « *en cours d'emploi* » constitue un acte discriminatoire. Dans *Cluff c. Canada (Ministère de l'Agriculture)*, 1993 CanLII 3027 (CF), [1994] 2 C.F. 176, à la p. 187 (C.F. 1^{re} Inst.), on a conclu que lorsqu'il s'agissait de déterminer si un employé agissait « dans le cadre de » son emploi aux fins de cette disposition, il était pertinent d'examiner si elle poursuivait des activités qui étaient liées à son emploi, par rapport à celles qui étaient *de nature personnelle*.

52. Encore une fois, il me semble évident à partir de ces deux seuls exemples qu'il n'y a pas de sens juridique précis de la phrase « dans le cadre de son emploi »³⁴. [Italiques ajoutés.]

³³ *ExxonMobil*, précité, note 16, par. 50.

³⁴ *Midland Hutterian Brethren*, précité, note 28, par. 48 à 52.

[43] Compte tenu des commentaires ci-dessus formulés par le juge Evans, pour déterminer si, aux fins du deuxième critère de l'arrêt *ExxonMobil*, les employés de Westcoast agissaient dans le cadre de leur emploi lorsqu'ils recevaient les services en cause, il ne suffit pas qu'ils aient été « considérés au travail aux fins d'être payé », et il semble qu'ils auraient dû « s'acquitter d'une tâche autorisée » (cela fait présument allusion aux fonctions de l'emploi de l'employé). Subsidiatement, il est pertinent d'examiner si l'employé « poursuivait des activités qui étaient liées à son emploi, par rapport à celles qui étaient de nature personnelle ». ³⁵

[44] En résumé, je suis d'avis que les principes énoncés par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *ExxonMobil* s'appliquent à l'article 175, de même qu'à l'article 174 de la LTA. Comme les principes énoncés dans l'arrêt *ExxonMobil* s'appliquent au présent appel, il devient nécessaire de déterminer :

- a) si Westcoast avait l'intention que les services en cause servent à l'utilisation personnelle exclusive de ses employés et si les services en cause se prêtaient une telle utilisation, ou
- b) si les services en cause auraient pu être utilisés par les employés de Westcoast dans le cadre de leurs activités professionnelles, et si ces services étaient destinés à une telle utilisation.

C. Application

(1) Cas de facturation directe

[45] Westcoast soutient que, dans les cas où le fournisseur de soins de santé facturait directement Manuvie pour le coût d'un service en cause fourni à un employé de Westcoast ou à un membre de sa famille, c'était Westcoast (et non l'employé ou le membre de sa famille) qui acquérait le service ³⁶. La position de Westcoast repose en partie sur la définition d'« acquéreur » au paragraphe 123(1) de la LTA, dont l'extrait pertinent est le suivant :

« acquéreur »

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

³⁵ Voir les paragraphes 49 et 51 de l'arrêt *Midland Hutterian Brethren*, *ibid.*

³⁶ Mémoire de l'appelante, p. 8 à 10, par. 32 à 36.

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

Selon Westcoast, dans un cas de facturation directe, Westcoast était tenue de payer la contrepartie de la fourniture du service en cause donné, conformément à l'alinéa b) de la définition d'« acquéreur ».

[46] L'alinéa b) de la définition d'« acquéreur » ne s'applique que si l'alinéa a) de cette définition ne s'applique pas. Par conséquent, l'alinéa a) doit être examiné et éliminé avant que l'alinéa b) ne puisse s'appliquer. Pour ce faire, il faut examiner les ententes aux termes desquelles les services en cause ont été fournis et déterminer si la contrepartie des fournitures était payable aux termes de ces ententes.

[47] Le recueil de documents de l'appelante, consistant en divers documents assemblés en 25 onglets, était la seule pièce déposée en preuve³⁷. Cette pièce ne contient pas de copies des documents contractuels entre les fournisseurs de soins de santé et les employés de Westcoast ou les membres de leur famille qui ont demandé les services en cause ni de copies des ententes de facturation directe intervenues entre Manuvie et les fournisseurs de soins de santé qui ont choisi de mettre en œuvre les ententes de facturation directe. De même, aucune des factures ou aucun autre document de facturation que les fournisseurs de soins de santé ont soumis à Manuvie n'a été déposé en preuve³⁸.

[48] M. DeBoer a livré le témoignage suivant au sujet des ententes de facturation directe (après avoir discuté des deux façons dont un employé pouvait demander un remboursement à Manuvie – voir les alinéas 17a) et b) ci-dessus) :

[TRADUCTION]

Puis, il y a une troisième façon de présenter directement une demande de règlement par l'intermédiaire du praticien lui-même. Certains praticiens s'inscrivent eux-mêmes auprès de Manuvie comme fournisseurs de services dans la province où ils exercent leurs activités. Ils doivent s'identifier et donner leur numéro d'inscrit, etc. pour pouvoir agir à titre de personne autorisée qui soumet la demande de règlement.

Puis, dans cet exemple, ils peuvent soumettre une demande de règlement directement à Manuvie, en votre nom ou au nom de l'employé qui a reçu le service,

³⁷ Pièce A-1.

³⁸ Transcription, p. 108, ligne 27 à p. 109, ligne 2; p. 135, ligne 27 à p. 136, ligne 11 et p. 137, lignes 8 à 26.

puis obtenir directement le remboursement du montant admissible. Si le montant total admissible ne lui est pas remboursé, l'employé sera tenu de payer la différence.

L'approche des dentistes est très fréquemment utilisée, à peu près 99 % des dentistes du Canada sont inscrits, avec leurs fournisseurs. Lorsque vous allez chez le dentiste, généralement, ils soumettent automatiquement votre demande de règlement à Manuvie ou à tout autre assureur, puis il arrive parfois que le dentiste soit remboursé directement, et quelquefois, c'est le participant au régime qui reçoit le remboursement et il paie alors le dentiste. Il faut donc déterminer si la cession de créance a fait l'objet d'un accord ou non. Donc, la soumission manuelle d'une demande de règlement, la soumission d'une demande de règlement en ligne ou la soumission d'une demande directement par le fournisseur sont les trois façons de soumettre une demande de règlement³⁹. [Non souligné dans l'original.]

[49] Pour comprendre un peu mieux la facturation directe, M. DeBoer a donné un exemple dans l'échange qui suit :

[TRADUCTION]

Q. En ce qui concerne les demandes de règlement qui sont soumises directement par le fournisseur, de quelle façon le fournisseur de services s'inscrit-il à la facturation directe?

R. Ils s'inscrivent eux-mêmes auprès du fournisseur. À titre d'exemple, ma massothérapeute est inscrite auprès de plusieurs fournisseurs, dont les principaux sont Manuvie et Sun Life. Lorsque je vais la voir pour un massage, je dois signer un registre établissant que j'ai reçu le traitement ce jour-là par cette personne et pour cette durée. Je signe le registre, et elle peut soumettre la demande de règlement.

Je reçois un courriel m'informant qu'elle -- elle doit ouvrir une session dans le système de Manuvie pour soumettre sa demande de règlement. Le système m'envoie une note indiquant que la demande de règlement vient d'être soumise en votre nom parce que vous venez de recevoir un service. Évidemment, si le système ne m'envoie pas cette note, je dois traiter la demande de règlement, en mentionnant que cela n'a pas fonctionné pour ce service, qu'il s'agit probablement d'une demande de règlement frauduleuse, etc. Dans le cas de ma massothérapeute, elle est payée directement par Manuvie, en mon nom, et je reçois une note au moment où le paiement est effectué. Je reçois un courriel de Manuvie m'indiquant qu'une demande de règlement vient d'être payée à ce fournisseur en mon nom, pour cette somme. Dans cet exemple, je suis donc informé de deux façons, mais elle fait la [facturation] directe et je reçois le paiement⁴⁰. [Non souligné dans l'original.]

³⁹ Transcription, p. 78, lignes 15 à p. 79 et ligne 14.

⁴⁰ Transcription, p. 79, ligne 15 à p. 80 et ligne 13.

[50] Au cours de son contre-interrogatoire, M. DeBoer a décrit les ententes de facturation directes de la manière suivante :

[TRADUCTION]

Q. Lorsqu'un employé ou l'appelante [Westcoast] recevait les biens ou les services couverts par le régime de santé de l'appelante, ni l'appelante ni Manuvie n'étaient facturées par le vendeur de biens ou de services. Est-ce exact?

R. Non, ce n'est pas ça. Le fournisseur facture directement Manuvie, puis Manuvie paie directement le fournisseur au nom de la société. Cela dépendait. Je crois que l'exemple que j'ai donné, si j'ai bien compris votre question, l'exemple que j'ai donné au sujet de ma massothérapeute, je ne reçois pas de facture d'elle. Elle envoie directement la demande de règlement à Manuvie, puis obtient le remboursement directement de Manuvie conformément aux dispositions du régime. J'en suis informé. J'approuve la demande de règlement en ouvrant la session et en approuvant la demande, mais la facture va directement, ou la soumission de la demande de règlement passe directement du fournisseur à Manuvie⁴¹. [Non souligné dans l'original.]

[51] Peu de temps après, M. DeBoer a fourni l'exemple et l'explication suivants :

[TRADUCTION]

Je décide de consulter tel acuponcteur, j'y vais et je m'inscris auprès de lui, puis je m'inscris aux services, et je reçois le service. L'acuponcteur me remet une facture ou il peut facturer directement en mon nom⁴². [Non souligné dans l'original.]

[52] L'échange qui suit au cours du contre-interrogatoire de M. DeBoer indique qu'il n'y avait pas d'entente écrite entre le fournisseur de soins de santé et Westcoast ou Manuvie pour la fourniture de certains services de santé :

[TRADUCTION]

Q. [...] il n'existe aucune entente entre, ou aucune entente écrite entre un fournisseur de soins de santé et l'appelante ou Manuvie à l'égard de soins de santé particuliers fournis à un employé de l'appelante. Est-ce exact?

R. Oui, je suis du même avis. Il n'y en a pas. Je le répète, certains fournisseurs de services ont une relation professionnelle avec Manuvie, à titre de fournisseur admissible pouvant facturer directement au nom du participant au régime, mais oui, il n'y a aucune entente conclue avec un fournisseur des services. Je veux dire, je

⁴¹ Transcription, p. 108, lignes 9 à 26.

⁴² Transcription, p. 110, lignes 21 à 25.

choisis mes fournisseurs de services, et j'accepte de recevoir des services d'eux⁴³.
[Non souligné dans l'original.]

La dernière déclaration reçue de M. DeBoer, figurant ci-dessus, semble indiquer qu'une entente avait été conclue entre lui et son fournisseur de services (et probablement entre d'autres employés de Westcoast et leurs fournisseurs de services) pour la fourniture de certains services de santé.

[53] D'après les commentaires ci-dessus formulés par M. DeBoer, je crois comprendre que, lorsqu'un employé de Westcoast ou un membre de sa famille se rendait chez un fournisseur de soins de santé pour obtenir un des services en cause, même dans un cas de facturation directe, c'était l'employé ou le membre de sa famille (et non Westcoast ou Manuvie) qui concluait l'entente avec le fournisseur de soins de santé⁴⁴. Aux termes cette entente relative à la fourniture du service en cause, l'employé ou le membre de sa famille était tenu de payer la contrepartie de ce service. Dans un cas de facturation directe, à la suite de la cession par l'employé au fournisseur de services de son droit de recevoir un remboursement de Manuvie (au nom de Westcoast)⁴⁵, conjointement avec l'entente de facturation directe intervenue entre le fournisseur de soins de santé et Manuvie, à partir des sommes provenant du fonds d'administration, Manuvie, au nom de Westcoast, s'acquittait de l'obligation de l'employé ou du membre de sa famille de payer la contrepartie. Toutefois, l'entente de facturation directe ne niait ni n'écartait (même si elle satisfaisait à l'obligation) la responsabilité de l'employé ou du membre de sa famille de payer la contrepartie aux termes de l'entente⁴⁶. Ainsi, je suis d'avis que l'alinéa a), et non l'alinéa b) de la définition d'« acquéreur » au paragraphe 123(1) de la LTA est la disposition qui s'applique en l'espèce. Par conséquent, comme l'employé ou le membre de sa famille était la personne tenue de payer la contrepartie de ce service aux termes de l'entente relative à la fourniture du service en cause, l'employé ou le membre de sa famille (et non Westcoast) était l'acquéreur du service.

[54] De manière générale, cette situation est assez semblable à celle décrite par le juge Owen dans la décision *Great-West, compagnie d'assurance-vie* dans le

⁴³ Transcription, p. 116, lignes 11 à 23.

⁴⁴ Transcription, p. 116, lignes 5 à 23.

⁴⁵ Transcription, p. 79, lignes 10 et 11.

⁴⁶ Malgré l'absence d'éléments de preuve portant précisément sur ce point, d'après l'exemple donné par M. DeBoer (transcription, page 149, lignes 2 à 19; voir également page 78, ligne 27 à page 79, ligne 1), j'ai l'impression que, si Manuvie et Westcoast n'avaient pas versé les paiements requis au fournisseur de soins de santé, ce dernier aurait cherché à se faire payer par l'employé ou le membre de sa famille.

contexte de certains services pharmaceutiques fournis dans le cadre d'une entente de paiement direct appelée « système de la carte Assure », qui portait sur certains services de paiement de prestations et de traitement des demandes de règlement (appelés les « services de Paiement direct des médicaments »), fournis par Emergis Inc. à Great-West, compagnie d'assurance-vie⁴⁷. Dans cette décision, le juge Owen a déclaré ce qui suit :

76. Pour répondre à la question de savoir quel est le point de vue correct, il est utile d'examiner pourquoi les services de Paiement direct des médicaments décrits à l'alinéa i) de la section II-A du tableau A sont fournis par Emergis à la Great-West. Avant l'avènement de systèmes d'administration de prestations en temps réel, comme le système de la carte Assure, un participant au régime devait se rendre à la pharmacie, présenter son ordonnance et payer personnellement le médicament prescrit. Le participant au régime présentait ensuite une demande de règlement à la Great-West pour obtenir le remboursement de la totalité ou d'une partie du montant payé. La Great-West traitait la demande et, si le participant au régime avait droit aux prestations du régime, elle lui envoyait par la poste un chèque représentant le montant couvert par le régime. Dans l'intervalle, le participant au régime payait de sa poche à la pharmacie le montant total du médicament indépendamment du fait qu'il avait une assurance-médicaments aux termes d'un régime d'assurance-maladie collectif.

77. Le système de la carte Assure a converti le processus susmentionné en un processus de traitement et de paiement en temps réel. Actuellement, le participant au régime présente à la pharmacie son ordonnance et sa carte Assure (ou sa Carte d'identité) et est avisé immédiatement quant au niveau de couverture qui est le sien selon le régime d'assurance-maladie collectif applicable. Le participant au régime n'a donc pas à payer à la pharmacie le montant couvert par le régime.

78. Dans cette optique, il est manifeste que le service consiste essentiellement à payer les prestations du régime au participant. Plus particulièrement, les services fournis par Emergis permettent d'effectuer le paiement des prestations pharmaceutiques au participant au régime conformément au Régime d'avantages sociaux applicable. Tous les autres services ne font qu'appuyer cet objectif.

79. Le mécanisme suivant lequel la pharmacie est payée est un faux problème en ce sens que le participant au régime reçoit un paiement présumé des prestations d'assurance-médicaments lorsqu'il est déchargé de l'obligation de payer au comptoir de la pharmacie le montant couvert par le régime. Le mécanisme de la carte Assure visant à réaliser ce paiement présumé consiste à verser le remboursement à la pharmacie en raison du fait que celle-ci a accepté de renoncer au paiement par le participant au régime au point de vente. La pharmacie n'a aucun

⁴⁷ *Great West, compagnie d'assurance vie c. La Reine*, 2015 CCI 225, par. 17 à 19 et 41 et 42; conf. par 2016 CAF 316.

droit aux prestations prévues par le régime d'assurance-maladie collectif applicable, mais elle a le droit d'obtenir remboursement aux termes de l'entente qu'elle a conclue avec Emergis. Le remboursement est simplement un aspect du système de la carte Assure qui permet à Emergis d'effectuer le paiement des prestations d'assurance-médicaments au participant au régime d'une manière efficace.

82. Dans le passé, les prestations auxquelles le participant au régime avait droit étaient réglées par l'émission d'un chèque à l'ordre du participant. Selon le système de la carte Assure, les prestations auxquelles le participant au régime a droit sont réglées en exonérant le participant de l'obligation de payer le montant des prestations au comptoir de la pharmacie. Le résultat est le même. Le participant au régime est présumé recevoir au comptoir de la pharmacie les prestations dont il doit recevoir paiement au titre du régime d'assurance-maladie collectif. Le fait qu'un paiement soit ultérieurement effectué par Emergis à la pharmacie ne modifie pas la substance de ce qui s'est passé au point de vente. Comme je l'ai déjà mentionné, le paiement subséquent à la pharmacie est simplement une manière de donner effet au règlement des prestations d'assurance-médicaments au participant au régime au moyen du système de la carte Assure⁴⁸.

[55] Comme l'affaire *Great-West, compagnie d'assurance vie* traitait de questions, de biens (pharmaceutiques) et de services de santé qui étaient différents des questions et des services visés par le présent appel, cette décision n'est pas déterminante et n'a pas de valeur de précédent en l'espèce. Néanmoins, les passages précités de la décision *Great-West, compagnie d'assurance vie* démontrent qu'au moins, dans certains cas de facturation directe, un paiement effectué par l'employeur (ou son représentant) à un fournisseur de soins de santé satisfait à l'obligation de l'employé ou du membre de sa famille de payer la contrepartie de cette fourniture aux termes de l'entente relative à la fourniture de services de santé.

[56] Une autre difficulté que présente la thèse de Westcoast (selon laquelle dans un cas de facturation directe, Westcoast était l'acquéreur de la fourniture d'un service donné) est d'ordre plus pratique, du fait qu'il n'y avait aucun élément de preuve documentaire permettant de déterminer quels étaient les services en cause fournis dans le contexte d'une entente de facturation directe⁴⁹. Bien que la plupart des dentistes et des pharmaciens utilisaient la facturation directe, la majorité des autres fournisseurs de soins de santé, y compris les fournisseurs de services paramédicaux, n'utilisaient généralement pas ce mode de facturation parce qu'il était

⁴⁸ *Great-West, compagnie d'assurance vie, ibid* (CCI), par. 76 à 79 et 82 et (CAF), par. 20 et 21.

⁴⁹ Transcription, p. 137, lignes 8 à 26.

[TRADUCTION] « relativement nouveau et assez récent [...] »⁵⁰. M. DeBoer a effectivement déclaré que la facturation directe devenait plus répandue⁵¹. Cette déclaration a toutefois été faite lors de l'audience en 2019, alors que les services en cause étaient fournis de 2010 à 2015. En outre, d'après la remarque suivante formulée par M. DeBoer, il semble que les employés de Westcoast et les membres de leur famille n'étaient pas tenus d'utiliser un système de facturation directe, même si le fournisseur de services a pu mettre en place un tel système auprès de Manuvie :

[TRADUCTION]

Q. Et en mettant en place [un système de facturation directe] -- ils demandaient à l'employé s'il souhaitait que sa demande de règlement soit réglée dans le cadre de son régime d'avantages sociaux.

R. Absolument. Oui, vous n'aviez pas à utiliser la facturation directe. Je me rendais chez ma massothérapeute et je la payais directement, puis je recevais un reçu et j'envoyais moi-même mes factures. Je n'avais pas à utiliser la facturation directe. Elle devait me demander si je consentais à ce qu'elle utilise le système de facturation directe. Je lui répondais que j'étais d'accord. Ils devaient donc me donner la permission de le faire, oui⁵².

[57] En résumé, les éléments de preuve tendent à indiquer que très peu des services en cause, sinon aucun n'était fourni dans le cadre d'une entente de facturation directe⁵³. Si l'un ou l'autre des services en cause était fourni dans le cadre d'une entente de facturation directe, aucun élément de preuve à l'audience n'a permis de déterminer ces services⁵⁴. Dans la mesure où l'un ou l'autre des services en cause était fourni dans le cadre d'une entente de facturation directe, je suis d'avis que, dans un tel cas, les employés de Westcoast ou les membres de leur famille étaient les acquéreurs des fournitures. Autrement dit, pour l'application du paragraphe 169(1) de la LTA, Westcoast n'a pas acquis les services en cause pour lesquels Manuvie effectuait des paiements directs aux divers fournisseurs de soins de santé.

(2) Autres cas

⁵⁰ Transcription, p. 136, lignes 10 à 16. Voir également la transcription, p. 79, lignes 2 à 5; p. 134, ligne 19 à p. 137, ligne 26 et p. 159, lignes 16 à 26.

⁵¹ Transcription, p. 137, ligne 4 et p. 159, lignes 25 et 26.

⁵² Transcription, p. 160, lignes 4 à 13. Selon le reste de la déclaration précitée, j'ai l'impression que, vers la fin de la déclaration, M. DeBoer pourrait avoir voulu dire [TRADUCTION] « [...] ils doivent me demander la permission [...] » plutôt que « [...] ils doivent me donner la permission [...] ».

⁵³ Transcription, p. 137, lignes 1 à 4 et p. 159, lignes 23 à 26.

⁵⁴ Transcription, p. 137, lignes 24 et 26.

[58] Dans les autres cas, en l'absence d'une entente de facturation directe entre Manuvie et le fournisseur de soins de santé, Westcoast reconnaît qu'elle n'a pas réellement acquis les services en cause. C'est pourquoi, afin de satisfaire aux exigences du paragraphe 169(1) de la LTA, Westcoast doit se prévaloir des dispositions déterminatives des alinéas 175(1)a), b) et c) de la LTA.

[59] Pour que Westcoast puisse invoquer le paragraphe 175(1) de la LTA, elle doit démontrer que ses employés et les membres de leur famille ont acquis les services en cause « pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités de » Westcoast. L'avocat de Westcoast soutient que cette condition a été remplie et que les services en cause n'ont pas été acquis exclusivement pour la consommation ou l'utilisation personnelle des employés de Westcoast, puisque :

- a) M. DeBoer a déclaré qu'une main-d'œuvre en santé est plus productive⁵⁵;
- b) les services en cause étaient offerts aux employés de Westcoast et aux membres de leur famille en exécution des obligations contractuelles de Westcoast envers ses employés⁵⁶.

[60] Les observations qui précèdent mettent l'accent sur le but ou le motif pour lequel les services en cause étaient offerts aux employés de Westcoast et aux membres de leur famille. Toutefois, le paragraphe 175(1) de la LTA porte sur la consommation ou l'utilisation des services en cause par les employés. De même, le premier volet du critère énoncé dans l'arrêt *ExxonMobil* fait référence aux « biens ou services que l'employeur destine à l'utilisation personnelle exclusive des employés [...] »⁵⁷. Comme les services en cause avaient trait à l'acupuncture, à la massothérapie, à la naturopathie et à l'homéopathie, je suis d'avis que ces services étaient destinés à l'utilisation personnelle exclusive des employés de Westcoast ou des membres de leur famille. De plus, les services en cause « se prêtent [se prêtaient] à une telle utilisation »⁵⁸.

[61] Aucun élément de preuve n'a été produit sur la nature des services d'acupuncture, de massothérapie, de naturothérapie ou d'homéopathie fournis aux employés de Westcoast aux membres de leur famille. Cependant, comme ces services étaient fournis dans le cadre de la disposition touchant les prestations

⁵⁵ Transcription, p. 26, lignes 1 à 12; mémoire de l'appelante, p. 21, par. 82 et p. 38, par. 133.b.

⁵⁶ Mémoire de l'appelante, p. 12, par. 45.

⁵⁷ *ExxonMobil* (CAF), précité, note 16, par. 50.

⁵⁸ Voir l'arrêt *ExxonMobil* (CAF), précité, note 16, par. 50.

d'assurance-maladie complémentaires prévue dans la convention avec les employés syndiqués ou la convention collective (selon le cas), et comme les services de santé, de par leur nature, sont administrés à des personnes (et non à des sociétés), il s'ensuit que Westcoast a voulu que les services en cause servent à l'utilisation personnelle exclusive de ses employés ou des membres de leur famille, comme en fait foi l'échange suivant au cours du contre-interrogatoire de M. DeBoer :

[TRADUCTION]

Q. [...] lorsque [employés de Westcoast] demandaient de recevoir un service de santé, même si ce service était couvert par le régime, ils faisaient cette demande pour que le service leur soit fourni, et non au nom de l'appelante ou de Manuvie. Est-ce exact?

R. Je dirais oui, parce qu'ils -- ils demandent un service pour traiter une blessure, disons, ou une maladie ou encore un problème de santé, et ils veulent recevoir un traitement qui les aidera à régler ou à atténuer leur problème. Donc, oui, ce sont eux qui font la demande. Oui, je serais du même avis⁵⁹.

[62] En outre, dans le cadre des régimes de prestations de soins de santé de Westcoast, les employés et les membres de leur famille pouvaient décider du type de service de santé ou paramédical dont ils avaient besoin⁶⁰, ils pouvaient choisir le praticien de la santé⁶¹, ils (et non Westcoast ou Manuvie) présentaient leur demande à un praticien de la santé pour obtenir le service de santé requis⁶² et pouvaient prendre leurs propres dispositions avec lui pour obtenir le service de santé⁶³. Lorsqu'un employé ou un membre de sa famille avait besoin de services de santé, il se rendait au bureau ou à la clinique du praticien de la santé qu'il avait retenu⁶⁴. Ni Manuvie ni Westcoast ne demandaient à un fournisseur de soins de santé de fournir

⁵⁹ Transcription, p. 111, lignes 28 à p. 112, ligne 13.

⁶⁰ Transcription, p. 106, lignes 2 à 20.

⁶¹ Transcription, p. 106, lignes 20 à 22; p. 107, lignes 5 à 7; p. 110, lignes 16 à 21; p. 111, lignes 19 à 26; et p. 116, lignes 22 et 23. Toutefois, malgré le droit qu'avaient les employés et les membres de leur famille de choisir leurs propres services de santé et leurs propres praticiens, Westcoast exigeait que les services de santé soient approuvés par les autorités provinciales compétentes et que les praticiens de la santé soient inscrits auprès de la province concernée. Transcription, p. 106, lignes 21 et 22; p. 110, lignes 19 et 20; et p. 111, lignes 23 à 26. De même, dans quelques cas, Manuvie excluait et rayait de sa liste certains fournisseurs de services qui avaient été reconnus coupables de s'être livrés à des activités frauduleuses ou illégales. Transcription, p. 117, ligne 23 à p. 118, ligne 23.

⁶² Transcription, p. 109, lignes 3 à 9 et p. 116, lignes 5 à 10.

⁶³ Transcription, p. 110, lignes 21 à 24; p. 111, lignes 7 à 12 et 19 à 26; et p. 160, lignes 7 à 13.

⁶⁴ Transcription, p. 110, lignes 22 à 24; p. 111, lignes 11 et 12 et 24 et 25; et p. 160, lignes 8 et 9.

des services de santé à un employé de Westcoast⁶⁵ et Westcoast ne prenait pas de dispositions en matière de services de santé à fournir dans ses locaux⁶⁶. Westcoast n'était pas au courant des services de santé précis fournis à ses employés ou aux membres de leur famille puisque ces renseignements étaient confidentiels⁶⁷. Par conséquent, je suis d'avis que Westcoast a voulu que les services en cause servent à l'utilisation personnelle exclusive de ses employés ou des membres de leur famille, et ces services se prêtaient à une telle utilisation.

[63] L'avocat de Westcoast soutient également que, même si les services en cause ont été acquis exclusivement pour l'utilisation personnelle des employés de Westcoast (ce qui, selon l'avocat, n'est pas le cas), l'exception prévue au sous-alinéa 170(1)b(ii) de la LTA [TRADUCTION] « dispose que l'utilisation des services de santé [les services en cause] doit néanmoins être envisagée “dans le cadre des activités de [Westcoast]” pour l'application de l'article 175 »⁶⁸. Je ne suis pas d'accord avec la conclusion tirée par l'avocat de Westcoast, compte tenu du fait que l'exception prévue au sous-alinéa 170(1)b(ii) ne fait qu'exclure la fourniture d'un avantage qui n'est pas inclus dans le revenu en application de l'article 6 de la LIR, de l'exclusion prévue à l'alinéa 170(1)b) de la LTA. Si l'exception prévue au sous-alinéa 170(1)b(ii) s'applique de sorte que l'exclusion prévue à l'alinéa 170(1)b) ne s'applique pas, il demeure nécessaire de satisfaire aux exigences du paragraphe 169(1) de la LTA, plus précisément aux exigences selon lesquelles le service doit être acquis par Westcoast, et qu'il soit consommé ou utilisé par Westcoast dans le cadre de ses activités commerciales.

[64] Westcoast invoque l'arrêt *General Motors* pour étayer son argument voulant que les régimes d'avantages sociaux fassent partie des conditions de rémunération de ses employés et partie intégrante de ses activités commerciales, de sorte que les services en cause acquis aux termes de ces régimes l'ont été pour consommation ou utilisation relativement à ses activités ou dans le cadre de ses activités commerciales⁶⁹. Toutefois, bien que la décision *General Motors* soit pertinente

⁶⁵ Transcription, p. 116, ligne 24 à p. 117, ligne 1.

⁶⁶ Transcription, p. 117, lignes 11 à 14. M. DeBoer a nuancé sa réponse sur ce point, en déclarant que, même s'il n'était pas au courant d'un tel cas, il était possible que l'un des bureaux locaux de Westcoast ait pu occasionnellement prendre des dispositions pour inviter un fournisseur de services sur les lieux, comme un massothérapeute, afin d'offrir des services lors d'un événement précis. Transcription, p. 117, lignes 1 à 11 et 14 à 17.

⁶⁷ Transcription, p. 64, lignes 14 à 17.

⁶⁸ Réponse de l'appelante aux observations écrites de l'intimée, déposée le 19 décembre 2019, p. 3, par. 18.

⁶⁹ Mémoire de l'appelante, p. 38, par. 134.

lorsqu'il s'agit de déterminer si les sommes dépensées par Manuvie au nom de Westcoast faisaient [TRADUCTION] « partie intégrante du succès commercial général de [Westcoast] » et si les fonctions de Westcoast liées aux régimes d'avantages sociaux étaient « pour le bénéfice exclusif de ses employés » de manière à faire « partie intégrante de [ses] activités commerciales »⁷⁰, l'affaire n'aborde pas la question de savoir si les services de santé, qui, de par leur véritable nature, sont destinés à l'utilisation personnelle de la personne qui les reçoit, ont été acquis par les employés de Westcoast et les membres de leur famille en rapport avec les activités de Westcoast. En d'autres termes, dans la décision *General Motors*, la question en litige portait sur le lien entre les dépenses de l'employeur et ses activités commerciales, alors que dans le présent appel, la question en litige concerne le lien (s'il en existe un) entre l'acquisition des services en cause par un employé et les activités de Westcoast. En outre, dans la décision *General Motors*, c'est l'employeur qui avait acquis les services pour lesquels des CIT étaient demandés, tandis que dans le présent appel, ce sont les employés et les membres de leur famille qui ont acquis les services de santé à l'égard desquels l'employeur (Westcoast) a demandé des CIT. Par conséquent, la décision *General Motors* ne porte pas sur les quatre services visés au présent appel, et n'aide pas Westcoast à être admissible aux CTI.

[65] Jusqu'ici, la discussion était axée sur le premier volet du critère énoncé dans l'arrêt *ExxonMobil* (« [...] les biens ou services que l'employeur destine à l'utilisation personnelle exclusive des employés et qui se prêtent à une telle utilisation n'ont aucun rapport avec les activités de l'employeur »). Un autre éclairage utile peut être apporté en examinant le deuxième volet du critère énoncé dans l'arrêt *ExxonMobil* (« [...] les biens ou services que les employés peuvent utiliser dans le cadre de leurs activités professionnelles, et qui sont destinés à une telle utilisation, sont en rapport avec les activités de l'employeur »). J'ai de la difficulté à comprendre comment on peut affirmer qu'un employé de Westcoast qui reçoit un traitement d'acupuncture, un massage, un service de naturopathie ou d'homéopathie consomme ou utilise le service dans le cadre de ses activités professionnelles, par opposition à une activité de nature personnelle⁷¹. Le lien entre

⁷⁰ *General Motors*, précité, note 12, (CCI), par. 67 et (CAF), par. 44.

⁷¹ Comme l'a déclaré M. DeBoer dans la remarque citée au paragraphe 61 ci-dessus, « [...] ils [les employés de Westcoast] demandent un service pour traiter une blessure [...] ou une maladie ou encore un problème de santé, et ils veulent recevoir un traitement qui les aidera à régler ou à atténuer leur problème » [non souligné dans l'original]. Transcription, p. 112, lignes 8 à 11. Ce commentaire sous-entend clairement que les services en cause étaient destinés à l'utilisation personnelle exclusive des employés de Westcoast. De plus, comme il est indiqué au paragraphe 62 ci-dessus, les employés de Westcoast choisissaient eux-mêmes leurs services de santé et prenaient leurs propres dispositions à l'égard de ces

la consommation ou l'utilisation des services en cause dans cadre des activités professionnelles de l'employé est encore plus ténue et éloignée dans le cas où le conjoint ou l'enfant de l'employé reçoit un de ces services.

[66] On pourrait faire valoir qu'un employé de Westcoast qui était blessé ou tombait malade dans l'exercice de ses fonctions, et avait besoin d'un service en cause pour traiter sa blessure ou sa maladie ou encore pour se remettre de cette blessure ou de cette maladie peut très bien avoir reçu ce service dans le cadre de son emploi. Westcoast n'a cependant présenté aucun élément de preuve indiquant le nom des employés (s'il y en avait) ayant acquis un service en cause en raison d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle, plutôt que d'une blessure ou d'une maladie non liée au travail. Une autre difficulté réside dans le fait que le conjoint ou l'enfant d'un employé n'aurait pas été blessé ou ne serait pas tombé malade dans le cadre de son emploi chez Westcoast.

[67] En résumé, il est difficile de concevoir que l'employé reçoit un traitement d'acupuncture, un massage ou des services de naturopathie ou d'homéopathie dans le cadre de ses activités professionnelles auprès de Westcoast, dont j'estime qu'ils relèvent de l'exercice de ses fonctions aux fins de la présente analyse. De plus, les services en cause n'étaient pas destinés à être consommés ou utilisés par les employés de Westcoast dans le cadre de leurs activités professionnelles (pendant qu'ils travaillaient). Il s'ensuit donc que ces services ne se rapportaient pas aux activités de Westcoast.

[68] Selon l'un des critères du deuxième volet de l'arrêt *ExxonMobil*, l'employeur avait l'intention que les biens et services en question soient utilisés par les employés dans le cadre de leurs activités professionnelles. Étant donné que les services en cause ont été acquis non seulement par les employés de Westcoast, mais également par les membres de leur famille, il est difficile de concevoir que Westcoast ait pu vouloir que les services en cause reçus par le conjoint ou l'enfant de l'employé soient utilisés par l'employé dans le cadre de ses activités professionnelles.

[69] Pour les motifs exposés ci-dessus, je suis d'avis que Westcoast n'a pas démontré l'existence d'une relation entre ses activités et la consommation ou

services. Ils se rendaient chez leurs praticiens de la santé, et, à la connaissance de M. DeBoer, ne recevaient pas de services de santé dans les locaux de Westcoast. Westcoast n'était pas au courant des services de santé précis reçus par un employé. Ces circonstances font ressortir la nature personnelle des services en cause.

l'utilisation des services en cause par ses employés et les membres de leur famille, comme l'exige le paragraphe 175(1) de la LTA.

VI. CONCLUSION

[70] Le présent appel est rejeté sans dépens⁷².

Signé à Edmonton (Alberta), ce 28^e jour d'octobre 2020.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

⁷² Voir le paragraphe 10(2) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure informelle)*, DORS/90-688, dans leur version modifiée.

RÉFÉRENCE : 2020 CCI 116

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-579(GST)I

INTITULÉ : WESTCOAST ENERGY INC. c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 25 avril 2019 et 16 octobre 2019

DATES DE DÉPÔT DES
OBSERVATIONS : Les 29 novembre 2019 et 19 décembre
2019

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

DATE DU JUGEMENT : Le 28 octobre 2020

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e David Douglas Robertson et
M^e Scott Joly

Avocat de l'intimée : M^e Adam Pasichnyk

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Noms : M^e David Douglas Robertson
M^e Scott Joly

Cabinet : EY Cabinet d'avocats s.r.l./S.E.N.C.R.L.

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada