

ENTRE :

MONTECRISTO JEWELLERS INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 8 et 9 novembre 2018, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge K. Lyons

Comparutions :

Avocats de l'appelante :	Neil E. Bass et Angelo Gentile
Avocats de l'intimée :	Frédéric Morand et Cédric Renaud-Lafrance

JUGEMENT

L'appel interjeté des nouvelles cotisations établies en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, pour les périodes de déclaration du 1^{er} avril 2010 au 31 mars 2013, est accueilli, en partie, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu pour réexamen et nouvelle cotisation, mais uniquement dans la mesure de la concession faite par l'intimée, c'est-à-dire que le montant de 19 020 \$ se rapporte à des produits livrés à l'extérieur du Canada et qui ne sont pas assujettis à la TPS/TVH. À tous autres égards, l'appel est rejeté.

Les dépens sont adjugés à l'intimée. L'intimée dispose de 30 jours à compter de la date du jugement pour obtenir l'accord de l'appelante sur les dépens ou pour présenter des observations écrites.

Signé à Ottawa, Canada, ce 31^e jour de janvier 2019.

« K. Lyons »

La juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour d'août 2019.

François Brunet, réviseur

Référence : 2019 CCI 31
Date : 20190131
Dossier : 2016-3319(GST)G

ENTRE :

MONTECRISTO JEWELLERS INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Lyons

[1] Montecristo Jewellers Inc., l'appelante (« l'appelante »), interjette appel des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national (« le ministre ») en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (« LTA ») pour les périodes de déclaration mensuelles du 1^{er} avril 2010 au 31 mars 2013 (collectivement la « période pertinente »)¹.

[2] L'appelante vendait des bijoux et des montres de luxe à partir de ses trois points de vente au détail de Vancouver, en Colombie-Britannique, à des clients canadiens et à des particuliers non résidents. Certains clients achetaient et payaient des bijoux ou des montres (collectivement appelés « bijoux ») à l'un des emplacements et l'appelante a conservé la possession matérielle des bijoux jusqu'au jour où le client devait quitter le Canada par avion (« client »). Une fois que le client avait obtenu sa carte d'embarquement, un employé principal des ventes de l'appelante (le « personnel ») se rendait à l'aéroport international de Vancouver avec un formulaire de douane partiellement rempli et les bijoux pour rencontrer le client avant de se rendre au bureau de douane. Un agent des douanes examinait ensuite le formulaire pour s'assurer que la description qu'il contenait correspondait aux bijoux. Si cela était acceptable, l'agent remplissait le formulaire,

le signait, l'estampillait et en remettait une copie à l'appelante. Par la suite, le client obtenait les bijoux devant ou derrière la barrière de sécurité.

[3] Le ministre a conclu que les bijoux vendus par l'appelante à ses clients avaient été « livrés au Canada ou mis à sa disposition » aux termes de l'alinéa 142(1)a) de la LTA, et que ces fournitures n'étaient pas détaxées aux termes de l'article 12 de la partie V de l'annexe VI de la LTA. Par conséquent, le ministre a établi une nouvelle cotisation pour la taxe sur les produits et services et la taxe de vente harmonisée (collectivement la « TPS ») au montant de 2 298 898,13 \$ attribuable aux bijoux vendus au cours de la période pertinente².

[4] Au cours de l'audience, l'intimée a concédé que le montant total de la TPS de 19 020 \$ concernait des produits livrés à l'extérieur du Canada qui ne sont pas assujettis à la TPS³.

[5] L'appelante soutient que, selon cette procédure, les fournitures de bijoux vendues ont été expédiées à des destinations à l'étranger précisées dans les contrats de transport, et constituaient donc des exportations détaxées au sens de l'alinéa 12a) de la partie V de l'annexe VI. Subsidiairement, les fournitures étaient « livrées à l'étranger ou mises à sa disposition à l'étranger » au sens de l'alinéa 142(2)a) de la LTA. Par conséquent, l'appelante n'était pas tenue de percevoir et de verser la TPS.

[6] Sauf indication contraire, toutes les mentions aux dispositions qui suivent concernent la LTA.

I. Faits

[7] Pasquale Cusano et Huan (Jean) Chen, membres principaux du personnel depuis 2005, ont témoigné au nom de l'appelante. Tracy Thornton, Ronald Baldasso et Joda Green Barlow ont témoigné au nom de l'intimée. Tous les témoins étaient crédibles et il leur été demandé d'exposer le contexte et des précisions supplémentaires.

[8] En 1967, M. Cusano a immigré au Canada. Plus tard, il a collaboré avec un horloger et a aussi appris à fabriquer des bijoux. En 1978, il a créé la société appelante. Au départ, il vendait à la communauté européenne des pièces comme des médailles de baptême et des montres. Par la suite, un créneau s'est développé dans les marques de bijoux de luxe haut de gamme et dans une douzaine de marques de montres haut de gamme; il est devenu le distributeur exclusif de ces

montres à Vancouver et dans les environs⁴. Une des caractéristiques importantes de son entreprise est d'offrir à sa clientèle une gamme complète de services de qualité en tant que l'une des plus grandes sociétés de bijouterie en Amérique du Nord.

[9] La majorité de sa clientèle fidèle est composée de membres de la communauté chinoise qui vivent à Vancouver et dans les environs et qui ont de nombreuses entreprises ou des liens familiaux en Chine et qui visitent le pays quatre fois par année. Dans la culture de ses clients, il est d'usage d'apporter des cadeaux en Chine. Au cours des cinq à dix dernières années, les plus gros achats effectués par sa clientèle se sont principalement concentrés sur les montres (1 000 à 1 500 ventes annuelles variant entre 30 000 \$ et 1 million de dollars chacune) comme articles « à grand prix » et sur les perles japonaises Mikimoto vendues à une clientèle avertie. Lorsque le client achetait une montre de l'appelante, il savait qu'elle était authentique et que ses pièces l'étaient aussi. Non seulement la clientèle demandait-elle un rabais, mais elle remettait en question le traitement fiscal, puisqu'il s'agissait de voyageurs ayant voyagé dans des pays où la taxe à la valeur ajoutée ne s'applique pas aux exportations⁵.

[10] En raison de la possibilité de spoliation, les clients ne voulaient pas envoyer les bijoux par transporteur tiers ou par service de messagerie. La solution du courtier en douanes de l'appelante consistait à obtenir le formulaire estampillé, dans le cadre d'une procédure, pour servir de preuve d'exportation que les produits quittaient le Canada en franchise de taxe. La procédure n'était engagée qu'à la demande du client et s'il s'envolait du Canada. Lorsqu'un client insistait pour prendre possession de produits après les avoir achetés en magasin, la TPS était facturée même s'il quittait le Canada.

[11] Dans l'énoncé conjoint partiel des faits (l'« ECPF »), les parties se sont entendues sur les éléments suivants :

[TRADUCTION] Contexte : L'appelante et l'entreprise

1. L'appelante est une société résidente du Canada et est inscrite aux fins de la taxe sur les produits et services et de la taxe de vente harmonisée (« TPS/TVH ») en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C., 1985, ch. E-15 (la « LTA »).
2. L'adresse du siège social de l'appelante est 3055, Kingsway, Vancouver (Colombie-Britannique) V5R 5J8.
3. L'appelante a une période de déclaration mensuelle de la TPS/TVH.

4. À tout moment pertinent, M. Pasquale Cusano contrôlait l'appelante.
5. Tout au long de la période du 1^{er} avril 2010 au 31 mars 2013 (la « **période pertinente** »), l'appelante a vendu des bijoux et des montres haut de gamme, de marque, de luxe et d'autres bijoux sur mesure (les « **bijoux** ») à partir de trois points de vente au détail en Colombie-Britannique à des clients canadiens et à des particuliers non résidents (l'« **entreprise** »).

Ventes aux clients en partance

6. Dans l'exercice des activités de l'entreprise, tout au long de la période pertinente, l'appelante a facturé la TPS/TVH sur la vente de bijoux à des clients de détail canadiens et non résidents qui ont acquis la possession matérielle des bijoux à l'un de ses points de vente au détail au Canada.
7. Lorsque le client avisait l'appelante au moment de l'achat qu'il quitterait le Canada par avion et souhaitait que les bijoux soient livrés ou mis à sa disposition à l'étranger (ces clients seront désignés les « **clients en partance** »), l'appelante a suivi les procédures suivantes (ces ventes seront désignées par l'expression « **ventes à l'exportation** », et la procédure suivante sera désignée par l'expression « **procédure de ventes à l'exportation** »):
 - a) L'appelante produisait une facture manuscrite pour la vente et prenait note sur la facture de vente des bijoux des renseignements sur le vol de départ du client en partance;
 - b) L'appelante facturait au client en partance le prix d'achat applicable pour les bijoux, mais il ne facturait pas la TPS/TVH;
 - c) L'appelante ne remettait pas les bijoux au client en partance au point de vente au détail;
 - d) L'appelante conservait plutôt la possession matérielle des bijoux après que le client en partance les eut payés et acceptait de rencontrer le client en partance au bureau d'accueil de l'Agence des services frontaliers du Canada (« ASFC ») à l'aéroport international de Vancouver (« AIV ») avant l'heure de vol prévue du client en partance;
 - e) Avant de se rendre au bureau d'accueil de l'ASFC à l'AIV avec les bijoux, un employé de l'appelante préparait les zones 1 à 12 du formulaire E15 de l'ASFC, *Certificat de destruction/exportation* concernant les bijoux (le « **formulaire E15** »);

- f) L'appelante était inscrite comme «demandeur» sur chaque formulaire E15, et le nom et le numéro d'entreprise de l'appelante étaient inscrits dans la zone 1 de chaque formulaire E15;
 - g) Un employé de l'appelante se présentait en personne au bureau d'accueil de l'ASFC à l'AIV avec les bijoux, la facture et le formulaire E15 partiellement rempli et rencontrait le client en partance à cet endroit;
 - h) L'employé de l'appelante (qui avait conservé les bijoux) et le client en partance se rendaient au bureau d'accueil de l'ASFC à l'AIV et se présentaient à un agent de l'ASFC aux fins d'examen;
 - i) L'employé de l'appelante remettait les bijoux et le formulaire E15 partiellement rempli à l'agent de l'ASFC aux fins d'inspection;
 - j) L'agent de l'ASFC examinait le passeport et la carte d'embarquement du client en partance et posait des questions (le cas échéant) concernant la demande de certification de l'exportation des bijoux;
 - k) S'il était satisfait de l'inspection des bijoux et des réponses aux questions, l'agent de l'ASFC remplissait le reste du formulaire E15, estampillait le formulaire E15 et remettait une copie du formulaire E15 à l'employé de l'appelante;
 - l) L'appelante conservait la copie du formulaire E15 à titre de certification d'exportation des bijoux du Canada;
 - m) Dans certains cas, l'agent de l'ASFC remettait les bijoux au client en partance après avoir passé le contrôle de sécurité de l'aéroport (p ex., à la porte d'embarquement);
 - n) Dans d'autres cas, lorsque l'ASFC n'avait pas suffisamment de personnel pour apporter les bijoux au client en partance après avoir été contrôlé par la sécurité de l'aéroport, l'agent de l'ASFC remettait les bijoux au bureau d'accueil de l'ASFC avant que le client en partance n'ont passé le contrôle de sécurité de l'aéroport;
 - o) Dans tous les cas, avant que l'agent de l'ASFC ne remette les bijoux, le client en partance s'était enregistré pour son vol, avait une carte d'embarquement et un passeport et était sur le point de quitter le Canada par avion sous peu.
8. Des copies d'exemples de factures et de formulaires E15 représentatifs (et, le cas échéant, de copies caviardées de passeports et de cartes

d'embarquement) figurent aux onglets 1 à 21 du Recueil conjoint de documents.

9. Aux fins de la TPS/TVH, l'appelante assimilait les ventes de bijoux faites à des clients en partance en ayant recours à la procédure de vente à l'exportation à des ventes faites à l'étranger ou, à titre subsidiaire, à des exportations détaxées en vertu de l'article 12 de la partie V de l'annexe VI de la LTA.
10. Tout au long de la période pertinente, l'appelante n'a pas facturé ni perçu la TPS/TVH à l'égard des ventes à l'exportation, et elle a conservé les factures de vente et les formulaires E15 à l'égard de toutes ces ventes.
11. Tous les bijoux vendus à des clients en partance selon la procédure de vente à l'exportation ont quitté le Canada sur le vol indiqué sur la carte d'embarquement du client en partance.

La vérification et les cotisations

12. Le ministre du Revenu national (le « **ministre** ») a effectué une vérification de l'appelante pour la période pertinente.
13. Par des avis de cotisation datés du 4 décembre 2013 (les « **cotisations initiales** », le ministre a établi une nouvelle cotisation pour l'appelante au motif que les ventes à l'exportation pendant la période pertinente étaient assujetties à la TPS/TVH pour un total de 2 298 891,13 \$.
14. L'appelante s'est opposée aux cotisations initiales du ministre.
15. Par lettre du 18 mai 2016 (la « **confirmation** ») et par avis de nouvelle cotisation (les **nouvelles cotisations** ») du 18 mai 2016, dont des copies figurent aux onglets 22 à 25 du Recueil conjoint de documents, le ministre a confirmé sa cotisation en matière de TPS/TVH à l'égard des ventes à l'exportation, selon la ventilation suivante :
 - a) Pour la période du 2010-04-01 au 2011-03-31 : 217 831,76 \$;
 - b) Pour la période du 2011-04-01 au 2012-03-31 : 799 302,71 \$;
 - c) Pour la période du 2012-04-01 au 2013-03-31 : 1 281 756,46 \$.

[12] Dans les présents motifs, je désignerai la procédure de vente à l'exportation par le mot « procédure », les ventes à l'exportation par les mots « ventes de bijoux » ou « bijoux vendus », le formulaire E15 par le mot « formulaire », les

clients en partance par le mot « clients » et le bureau d'accueil de l'ASFC situé au rez-de-chaussée de l'AIV par l'acronyme « BASFC ».

[13] M. Cusano confirme que la procédure, énoncée au paragraphe 7 de l'ECPF, a été mise en œuvre, qu'elle a été suivie et qu'il l'a expliquée à tous les membres principaux du personnel. En général, le personnel qui vendait les bijoux prenait les dispositions nécessaires pour rencontrer le client à l'AIV quelques heures avant le départ de son vol, se rendait au BASFC et suivait la procédure. Il y a eu de 200 à 300 ventes par année faites selon la procédure; le personnel n'a pas reçu de commissions. Au cours de sa carrière, M^{me} Chen a rencontré à elle seule plus de 100 clients au BASFC et a déclaré que les bijoux vendus constituent des exportations permanentes. M^{me} Chen considérait la procédure comme un inconvénient, car elle devait se rendre à l'AIV.

Facturation

[14] Les renseignements concernant la date, l'heure et le numéro du vol étaient obtenus du client au magasin de l'appelante. M. Cusano a également déclaré que la facture de vente manuscrite (la « facture ») est datée, qu'elle indique les coordonnées du client, le numéro de série de l'article, le prix et la façon dont la marchandise doit être envoyée. Les bijoux restaient au magasin. Cela a été largement corroboré par M^{me} Chen. Elle a précisé que, lorsque la vente était conclue, le paiement était effectué avant l'exportation et que le chèque, la facture et la carte d'embarquement étaient versés au dossier du client.

Formulaire E15

[15] Le formulaire et les parties qui y étaient remplis par le personnel ont été reconnus par M. Cusano ainsi que les formulaires véritables utilisés dans le cadre de la procédure⁶. Au cours de son réinterrogatoire, M. Cusano a confirmé que la case 4b) des formulaires aux onglets 1, 2, 3, 5 et 6 à 9 inclusivement, concernant le programme de report des droits, n'avait pas été cochée, mais qu'elle l'avait été dans d'autres onglets; il ne connaissait pas le but de cette boîte. M^{me} Chen n'a rempli que les cases 8, 9, 11 et 12 du formulaire et elle a déclaré que l'agent de l'ASFC a coché la case 4; son témoignage contredit l'alinéa 7e) de l'ECPF.

BASFC

[16] Après que le client se fut enregistré et qu'il eut obtenu une carte d'embarquement, le personnel rencontrait le client à l'AIV et prenait une copie de

la carte d'embarquement. M. Cusano a déclaré que le formulaire, la facture et les documents de voyage étaient présentés à l'agent de l'ASFC qui inspectait les bijoux, signalait et estampillait le formulaire, conservait le formulaire original et en remettait une copie au personnel. L'agent remettait ensuite les bijoux au client soit au BASFC, soit après son contrôle de sécurité. À aucun moment, le BASFC n'a informé M. Cusano ou M^{me} Chen que l'utilisation du formulaire était inappropriée ou ne leur a dit de cesser de s'en servir. À moins qu'un agent des douanes n'ait estampillé le formulaire, M. Cusano a déclaré que la vente ne serait pas conclue. L'appelante a cessé d'avoir recours à la procédure en 2017.

[17] L'agent de l'ASFC n'a jamais remis les bijoux à M^{me} Chen après que le formulaire eut été estampillé. Parfois, l'agent, comme Ronald Baldasso, amenait les bijoux et escortait les clients à l'intérieur de la barrière de sécurité, dans d'autres cas, les bijoux étaient remis au client au BASFC et l'agent disait « prêt à partir ». À l'occasion, lorsque l'agent refusait d'estampiller le formulaire, les clients étaient contrariés et le personnel était fâché, car il devait retourner au magasin avec les marchandises. Il y a peut-être eu trois instances mettant en cause M^{me} Chen où l'agent a refusé d'estampiller le formulaire.

[18] Lorsque des bijoux étaient présentés à Ronald Baldasso, un agent d'expérience de l'ASFC, le personnel accompagnait le client qui voyageait⁷. Il a déclaré avoir laissé les bijoux sur le comptoir, les avoir comparés à la description dans la documentation, avoir examiné l'identité du client et rempli les autres boîtes avant de signer et d'estampiller le formulaire, puis avoir photocopié la documentation⁸. Le formulaire estampillé était remis au personnel et la facture et les pièces d'identité étaient retournées au client. Parfois, un membre du personnel prenait les bijoux et sortait du BASFC avec le client, et il l'accompagnait jusqu'au contrôle de sécurité, où le client passait avec les bijoux, sinon l'agent prenait parfois les bijoux au-delà du contrôle de sécurité et les remettait au client. Il n'y a pas eu de cas où il s'inquiétait du fait que les marchandises n'avaient pas quitté le Canada et que le formulaire n'avait pas été estampillé. Si le client repassait le contrôle de sécurité, l'agent confirmait que le client était tenu de retourner aux douanes canadiennes, de déclarer les bijoux et de payer les droits et taxes applicables.

Régime d'exportation

[19] Joda Green Barlow, enquêteuse criminelle de l'ASFC et agente de liaison de 2012 à 2014, est principalement chargée des cas de fraude potentielle aux termes de la *Loi sur les douanes*, L.R.C., 1985, ch. 1 (2^e suppl.) et elle a témoigné sur sa

participation au régime d'exportation et de certaines caractéristiques de celui-ci. La *Loi sur les douanes* n'est pas une loi fiscale, mais elle autorise l'ASFC à administrer et à effectuer la perception des droits en vertu des tarifs et des taxes imposés en vertu de lois fiscales distinctes, mais elle ne l'autorise pas à l'égard des taxes imposées en vertu de la partie IX de la LTA⁹.

[20] Elle a appris que des membres du personnel et des clients apportaient des formulaires aux fins de vérification au BASFC. Ses préoccupations étaient les suivantes : les clients qui s'identifiaient initialement comme non-résidents, étaient des « résidents permanents » et emportaient des marchandises lorsqu'ils voyageaient avec le formulaire, la facture et la carte d'embarquement (elle a ensuite vérifié si les produits détaxés étaient réimportés au Canada au retour du client); si les marchandises étaient effectivement exportées par les clients; et si, à titre de demandeur sur le formulaire, l'appelante pouvait demander le remboursement/drawback des droits déjà acquittés¹⁰. Aux fins de l'application de la *Loi sur les douanes*, elle a obtenu des renseignements pour voir si l'appelante demandait un remboursement des droits sur les marchandises importées et a finalement conclu qu'il n'y avait pas eu infraction à la *Loi sur les douanes*¹¹.

[21] Selon la *Loi sur les douanes*, toutes les marchandises exportées doivent être déclarées à l'ASFC au moyen d'une « déclaration d'exportation », à moins qu'il s'agisse de « marchandises d'exportation restreinte » ou de « marchandises spéciales » ou qu'elles entrent dans la catégorie « exceptions à la déclaration par l'exportateur »¹². M^{me} Green Barlow a mentionné le Mémoire D20-1-1 de l'ASFC – Déclaration des exportateurs (« Mémoire D20-1-1 »), qui expose les procédures d'exportation plus les marchandises qui n'ont pas à être déclarées dans une déclaration d'exportation¹³. Elle explique que, si le voyageur ne ramène pas les marchandises au Canada, elles sont exportées et le formulaire pouvait être rempli. L'exportation temporaire a été qualifiée par elle de plan pour ramener les marchandises au Canada et elle est habituellement visée par le formulaire Y38.

[22] Au cours de l'audience, certains doutes et controverses ont surgi quant à savoir si l'appelante aurait dû remplir le formulaire à titre d'exportateur. M^{me} Green Barlow ignorait si le mot « exportateur » est défini dans la *Loi sur les douanes* et a elle déclaré que le demandeur est habituellement l'exportateur ou peut être le propriétaire des marchandises, elle a ensuite indiqué que, selon les instructions pour remplir le formulaire de l'annexe B du Mémoire D20-1-4 « l'importateur/exportateur ou son mandataire » (parfois un courtier) est chargé de le remplir. Dans ce cas, elle a déclaré que le client sera le demandeur/exportateur. L'« exportateur » de marchandises exportées est défini en vertu du *Règlement sur*

la déclaration des marchandises exportées, DORS/2005-23, comme le titulaire d'un numéro d'entreprise attribué pour l'application de la *Loi sur les douanes* qui exporte des marchandises commerciales ou les fait exporter, mais il n'est pas la personne qui intervient dans les ententes de transport (p. ex., transporteurs ou prestataires de services douaniers).

Preuves de l'exportation

[23] Le Mémoire D20-1-4 de l'ASFC, *Preuves de l'exportation, de l'origine canadienne et de la destruction de marchandises commerciales* (« Mémoire D20-1-4 »), explique les possibilités offertes aux entreprises qui sont tenues de prouver aux douanes que les marchandises entrant au pays sont d'origine canadienne ou que des marchandises importées temporairement ont été exportées ou détruites¹⁴. La demande d'exonération des droits ou des taxes d'accise, ou des drawbacks sur les droits déjà payés (« exonération ») sur les marchandises qui sont d'origine canadienne, ont été exportées ou détruites doit être appuyée par une « documentation acceptable » pouvant être attribuée à chaque type d'exonération précisée dans l'Annexe A¹⁵. L'annexe A indique que le formulaire peut servir de preuve selon le type d'exonération demandée ou peut être accepté comme solution de rechange lorsque la documentation précisée n'est pas disponible¹⁶. La documentation doit permettre aux agents de l'ASFC de vérifier que les marchandises exportées ou détruites étaient les mêmes que les marchandises importées temporairement ou que les marchandises réimportées au Canada sont d'origine canadienne¹⁷. Selon M^{me} Green Barlow, les demandes d'exonération constituent l'un des trois concepts clés du régime douanier et a déclaré que le formulaire est principalement utilisé à de telles fins d'exonération ou de drawback¹⁸.

[24] Des témoins de l'ASFC ont qualifié le formulaire estampillé de document d'identification utilisé pour décrire des marchandises destinées à l'exportation commerciale à partir du Canada ou à la destruction sous la surveillance de l'ASFC et attesté par un agent de l'ASFC qui pourrait poser des questions. Si le formulaire n'était pas utilisé à des fins d'exonération des droits, il servait simplement de preuve d'exportation, ce que M. Baldasso a confirmé comme une des raisons, et il a convenu que le Mémoire D20-1-4 indiquait : « S'il n'existe aucune preuve documentaire d'exportation ou de destruction, les douanes inspectent alors l'expédition avant qu'elle ne soit exportée ou détruite et émettent le formulaire ». La partie sous la ligne noire est remplie par l'agent de l'ASFC, tandis que la partie du haut est remplie par le demandeur ou l'exportateur.

[25] Après discussion avec des collègues de l'ASFC, M. Baldasso a déclaré qu'il a été déterminé que le nom de l'exportateur (c.-à-d. le voyageur qui transporte les marchandises à l'extérieur du Canada) doit figurer sur le formulaire comme demandeur. En contre-interrogatoire, il a convenu que l'Annexe B du Mémoire D20-1-4 indique, en ce qui concerne le demandeur, que cela pourrait être « c'est-à-dire, l'importateur officiel, le propriétaire, l'exportateur ou le destinataire ». Il ignorait si la détermination selon laquelle l'appelante n'était pas l'exportateur avait été communiquée à l'appelante.

[26] Outre le fait que l'ASFC perçoit la TPS sur les droits exigibles, M^{me} Green Barlow ne connaissait pas bien l'aspect fiscal. Toutefois, comme aucune taxe n'a été imposée par l'appelante et que les factures manuscrites étaient inhabituelles, elle a renvoyé l'affaire à son directeur qui, à son tour, a avisé l'Agence du revenu du Canada (ARC).

Nouvelles cotisations

[27] En 2013, l'ARC a avisé l'appelante qu'il y aurait une vérification de la TPS. Le rapport de vérification exposait une procédure que l'appelante utilisait pour détaxer une partie de ses ventes. Le vérificateur n'avait jamais questionné M. Cusano au sujet de la procédure; le vérificateur n'était pas certain que les bijoux avaient quitté le Canada et il a déclaré que les ventes de bijoux pourraient ou non être détaxées.

[28] Tracy Thornton, l'agente d'appel en matière de TPS de l'ARC affectée à l'opposition de l'appelante portant initialement sur 13 questions, a reconnu qu'elle avait examiné le rapport de vérification, qu'elle s'était initialement fondée sur des faits présumés par le vérificateur et a déclaré que la question n'était pas claire quant au moment où les marchandises avaient été remises au client et par qui. Le formulaire, a-t-elle déclaré, soit le seul document produit, n'était pas acceptable pour l'ARC aux fins de détaxation aux termes de l'article 12, car les bijoux doivent être retracés du point de sortie aux destinations et un transporteur était absent de la procédure. Elle a conclu que des fournitures de bijoux avaient été faites au Canada parce qu'elles avaient été données à des clients à l'AIV et qu'il ne s'agissait pas de fournitures détaxées au sens des articles 1 et 12 de la partie V de l'annexe VI parce que l'appelante n'avait pas « expédié » les bijoux.

[29] En ce qui concerne l'article 1, le *Mémoire sur la TPS/TVH 4.5.2 : Exportations – Biens meubles corporels* (« Mémoire sur la TPS ») de l'ARC et son *Annexe : La preuve d'exportation* indique que le formulaire est acceptable,

s'il est accepté par l'ARC, comme preuve d'exportation par l'acquéreur aux fins de l'article 1. La preuve acceptable dépend de la question de savoir si elle permet de retracer « l'envoi complet du bien meuble corporel depuis son origine au Canada jusqu'au point où il quitte le Canada pour une destination étrangère ». L'Annexe I dans les présents motifs est un extrait de l'Annexe du Mémoire sur la TPS qui fournit des renseignements supplémentaires sur la preuve acceptable pour l'ARC, si elle est acceptée, et qui indique le formulaire. Les documents acceptables varient selon le moyen de transport pour l'exportation du bien et la nature du bien. Les documents peuvent comprendre les éléments suivants :

- a) la facture de vente ou le contrat d'achat sur lequel on nomme le bien et l'acquéreur, qui correspond aux instructions d'expédition ou de livraison indiquées sur le bon de commande;
- b) le document de transport exposant le service de livraison, comme la lettre de transport remise par le transporteur ou en son nom, qui constitue la preuve qu'un contrat de transport a été conclu et que le bien a été livré à bord d'un moyen de transport;
- c) des factures de courtiers en douane ou d'expéditionnaires se rapportant au bien exporté;
- d) les documents d'importation requis par le pays où le bien est exporté;
- e) dans le cas de véhicules à moteur, de bateaux, de navires et d'aéronefs, des copies de l'enregistrement auprès de l'organisme de réglementation étranger où le bien a été immatriculé;
- f) toute autre élément de preuve (qui n'est pas créée par l'acquéreur), acceptable pour l'ARC de l'exportation du bien;
- g) *Le formulaire E15, Certificat de destruction/exportation* est un document que l'Agence du revenu du Canada accepte comme preuve acceptable de l'exportation de biens meubles corporels s'il est validé par un agent autorisé de l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC).

[30] En ce qui concerne l'article 12, en contre-interrogatoire, M^{me} Thornton a reconnu que, même si le Mémoire sur la TPS précise que « les fournisseurs doivent conserver des preuves acceptables indiquant que les biens meubles corporels ont été expédiés à l'étranger. Des preuves acceptables correspondent à celles requises en application de l'article I de la partie V de l'annexe VI (consultez les paragraphes 15 à 17 du présent mémoire) », elle a réaffirmé que le formulaire n'était pas acceptable pour l'ARC comme preuve acceptable aux fins de

l'article 12, car d'autres conditions devaient être satisfaites avec plus de renseignements¹⁹.

[31] Bien qu'elle ait reconnu que tous les bijoux vendus aux clients au moyen de la procédure aient quitté le Canada à bord du vol indiqué sur la carte d'embarquement du client, elle a déclaré, au cours de son réinterrogatoire, que le client a reçu les bijoux, avant ou après le contrôle de sécurité, puis a emporté les bijoux à l'étranger.

[32] En fin de compte, les faits étaient constants pour l'essentiel.

II. Questions en litige

[33] La question en litige est de savoir si l'appelante était tenue de percevoir et de verser la TPS sur les bijoux vendus aux clients par le truchement de la procédure. Pour y répondre, il faut décider si les fournitures :

- a) ont été expédiées à une destination à l'étranger, précisée dans le contrat de factage des bijoux conformément à l'alinéa 12^a) de la partie V de l'annexe VI?
- b) ont été livrées ou mises à sa disposition au Canada en vertu des alinéas 142(1)a) ou 142(2)a)?

III. Régime législatif

[34] Le paragraphe 221(1) impose au fournisseur l'obligation de percevoir la TPS lorsqu'il effectue une fourniture taxable. Le paragraphe 228(2) impose au fournisseur l'obligation de verser au receveur général la taxe nette, déterminée aux termes de l'article 225.

[35] Le paragraphe 165(1) dispose que l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer la TPS, relativement à la fourniture, calculée au taux prévu par la loi sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

[36] L'article 142 consacre les règles distinctes sur le lieu de fourniture qui peuvent s'appliquer, selon la nature de la fourniture, et selon lesquelles des fournitures, peuvent être réputées avoir été effectuées au Canada et d'autres à l'étranger.

[37] Selon les alinéas 142(1)a) et 142(2)a), les fournitures de biens meubles corporels effectuées par vente sont réputées effectuées au Canada ou à l'étranger, respectivement, si les biens sont ou seront livrés ou mis à la disposition de l'acquéreur de la fourniture, au Canada ou à l'étranger, respectivement. Dans ce dernier cas, l'acquéreur n'est pas tenu de payer la TPS et, le fournisseur n'est donc pas tenu de la percevoir²⁰. Dans le premier cas (fourniture réputée effectuée au Canada), la TPS est exigible à moins que la fourniture soit exonérée ou détaxée.

[38] Les fournitures détaxées sont recensées à l'annexe VI. L'article 12 de la partie V de l'annexe VI détaxe une fourniture d'un bien meuble corporel lorsque le fournisseur expédie le bien précisé dans le contrat de factage, ou l'envoie par courrier ou messenger à une destination à l'étranger, ou en transfère la possession à un transporteur public ou à un consignataire que le fournisseur a chargé d'expédier le bien pour le compte de l'acquéreur ou par son employeur de l'expédier à l'extérieur du Canada. Si ces conditions sont réunies, aux termes du paragraphe 165(3), le taux de taxe relatif à « une fourniture détaxée est nul »²¹.

IV. Analyse

a) Fourniture détaxée

[39] Commençons par la question de savoir si les bijoux vendus à des clients selon la procédure constituaient des fournitures détaxées expédiées à des destinations à l'étranger précisées dans les contrats de factage en vertu de l'alinéa 12a) de la partie V de l'annexe VI.

[40] L'article 12 est dispose :

12 La fourniture d'un bien meuble corporel (sauf un produit transporté en continu au moyen d'un fil, d'un pipeline ou d'une autre canalisation), dans le cas où le fournisseur, selon le cas :

a) expédie le bien à une destination à l'étranger, précisée dans le contrat de factage visant le bien;

b) transfère la possession du bien à un transporteur public ou à un consignataire qui a été chargé d'expédier le bien à une destination à l'étranger par l'une des personnes suivantes :

(i) le fournisseur pour le compte de l'acquéreur,

(ii) l'employeur de l'acquéreur;

c) envoie le bien par courrier ou messenger à une adresse à l'étranger.

[41] L'appelante a fait valoir que le mot « expédie » à l'alinéa 12a) peut être interprété de façon large comme signifiant expédier ou faire expédier des marchandises par quelque moyen que ce soit. Selon de sa procédure, l'appelante a fait expédier les bijoux à l'étranger, transportés par avion avec le client et ses bagages personnels et effets à leur destination. Chaque contrat de factage conclu entre l'appelante et son client - comme il a été attesté par l'ASFC sur le formulaire estampillé - consistait en un accord prévoyant d'acheminer les bijoux à une destination à l'étranger, indiquée sur le billet d'avion et la carte d'embarquement (collectivement, le « billet ») qui correspond à la destination sur la facture; ce contrat constitue un prolongement du billet du client. Comme les bijoux sont partis à bord du vol avec le client, ils ont été expédiés à une destination à l'étranger.

[42] L'intimée nie que l'appelante a respecté les conditions énoncées à l'alinéa 12a).

Principes d'interprétation des lois

[43] En matière de législation fiscale, si le texte d'une loi est clair, il faut l'appliquer. Toutefois, lorsque le texte est susceptible de plus d'une interprétation raisonnable, il peut être nécessaire d'accorder plus d'importance au contexte, à l'objet et à l'économie de la loi et d'y recourir davantage, ce qui peut révéler ou résoudre des ambiguïtés latentes qui n'étaient peut-être pas apparentes au départ²². S'il existe des ambiguïtés latentes ou explicites, le juge doit également examiner le contexte et l'objet de la disposition pour déterminer l'interprétation la plus plausible. Dans de rares cas, lorsqu'une approche textuelle, contextuelle et téléologique de l'interprétation des lois ne résout pas la question de l'interprétation, il y a une présomption résiduelle, à appliquer exceptionnellement, en faveur du contribuable.

Texte

[44] Le libellé de l'alinéa 12a) prévoit un taux de taxation nul pour la fourniture d'un bien meuble corporel effectuée par un fournisseur à un acquéreur si le fournisseur expédie le bien à une destination à l'étranger précisée dans le contrat de factage visant le bien.

Expédie

[45] Étant donné que le mot « expédie » n'est pas défini dans la LTA, la Cour doit avoir recours au sens ordinaire pour en discerner le sens. Des définitions de dictionnaire semblables peuvent illustrer le sens donné du texte²³.

[46] Les définitions du dictionnaire définissent le verbe « expédier » comme suit : [TRADUCTION]

- a) « **1** *transitif* transporter, livrer, ou acheminer (marchandises, passagers, marins, etc.) par ou sur un navire. **2** *transitif* (aussi suivi de, *de*, à *l'extérieur*) surtout *Amér. du N.* **a** transporter (des marchandises) par camion, train ou autres moyens. **b** *informel* envoyer (une personne); dépêcher (*nous avons envoyé les enfants à l'école*) ».
- b) « Envoyer ou transporter par navire; (principalement *Amér. du N.*) transporter par train ou par d'autres moyens ».
- c) « **1 a** : placer ou recevoir à bord d'un navire pour le transport par voie maritime **b** : faire transporter ».
- d) « Envoyer (des marchandises, documents, etc.) d'un lieu à un autre, surtout par livraison à un transporteur en vue du transport ».

Canadian Oxford Dictionary, 2^e éd.; *Shorter Oxford English Dictionary*, 6^e éd.; *Merriam Webster's Collegiate Dictionary*, 11^e éd.; *Black's Law Dictionary*, 10^e éd. sous le verbe « expédier »²⁴.

[47] L'appelante a fait valoir que le dénominateur commun de ces définitions d'« expédier » est le verbe qui signifie simplement, à tout le moins, envoyer des marchandises, ou faire envoyer des marchandises, quelque part, par certains moyens, et que ces définitions n'appellent pas le recours à un tiers transporteur public ou à un messenger selon le sens ordinaire.

[48] Il est vrai que les définitions du dictionnaire du mot « expédie » ou du mot « expédié » n'obligent pas l'intervention d'un tel tiers, mais je remarque néanmoins que la définition du *Black's Law Dictionary* mentionne l'envoi de marchandises d'un endroit à un autre, surtout par livraison à un transporteur en vue du transport. Un tiers semble implicite dans les autres définitions.

[49] En outre, affirme l'appelante, si le législateur avait voulu que le mot « expédie » soit interprété comme exigeant l'utilisation d'un « transporteur public » ou l'envoi par « messenger », il aurait rédigé le texte de l'alinéa 12a) de façon à inclure ces tiers, comme le prévoient les alinéas 12b) et 12c). Le législateur a plutôt choisi de les omettre.

[50] L'idée que l'omission des mots « transporteur » et « messenger » à l'alinéa 12a) révèle l'intention du législateur semble faire fi de l'inclusion du contrat de « factage » dans cette disposition.

Contrat de factage visant le bien

[51] L'appelante a fait valoir que le mot « factage » dans l'expression « contrat de factage » est défini comme [TRADUCTION] « le [t]ransport de marchandises ou de passagers »; comme « le transport de marchandises »; comme « [l]action de transporter » et « [l']acheminement, le transport, surtout des marchandises »; et comme « l'acte de transporter »²⁵.

[52] Il a été soutenu que le formulaire estampillé par l'ASFC prouvait, entre autres choses, l'exportation des bijoux du Canada et l'attestation que les fournitures avaient été expédiées à l'étranger. Le formulaire, la facture et le billet attestaient le contrat de factage des bijoux et le fait que l'appelante ne vendait les bijoux qu'en utilisant la procédure selon laquelle le client devait quitter le Canada par avion et l'appelante conservait les bijoux jusqu'à la date de départ, après quoi le personnel rencontrait le client à l'AIV pour finaliser la procédure.

[53] Si ces éléments sont pris ensemble, l'appelante soutient que tout cela signifie qu'un contrat de factage est un contrat de transport de biens d'un lieu à un autre, et que rien dans l'alinéa 12a) ou dans ces définitions ne limite qui doit être partie et ni n'exige l'intervention d'un transporteur, simple ou autre. Cela n'empêche donc pas le client, comme en l'espèce, d'être partie à un tel contrat avec l'appelante pour apporter des bijoux à l'étranger, ce qui peut être déduit de la conduite et de la documentation des parties (le formulaire, la facture et le billet).

Contexte

[54] Par l'analyse contextuelle, on examine d'autres dispositions de la LTA connexes à celle qui est en cause pour faciliter la compréhension du contexte de la disposition en cause.

[55] L'appelante a fait valoir que, puisque les alinéas 12b) et 12c) englobent les cas dans lesquels le fournisseur a conclu un contrat avec un transporteur public pour livrer les marchandises et où le fournisseur envoie des marchandises par courrier ou par messenger, respectivement, l'alinéa 12a) appelle un sens indépendant, sinon l'alinéa 12a) serait redondant et contraire à l'intention du législateur²⁶. L'inclusion de l'alinéa 12a), comme le soutient l'appelante, indique que la loi prévoit que le fournisseur a la capacité d'expédier des marchandises par d'autres moyens que le transporteur public, la poste ou un messenger.

[56] Selon l'appelante, le contexte de l'article 12 se forme, lorsqu'il est lu à la lumière de l'article 1 de la partie V de l'annexe VI qui détaxe également la fourniture d'un bien meuble corporel effectuée par une personne au profit d'un acquéreur, autre qu'un consommateur, qui a l'intention d'exporter le bien dans certaines circonstances. Bien que l'appelante ne s'appuie pas sur l'article 1, elle a souligné que la portée de l'article 1 ne restreint pas la portée de l'article 12 au-delà de ce qui relève autrement du texte de l'article 12.

[57] « Le transporteur public » n'est pas défini dans la LTA. Au paragraphe 19 du Mémoire sur la TPS, les mots « transporteur public » sont définis comme la personne qui exploite une entreprise consistant à fournir au public, pour une contrepartie, un service de transport de biens d'un endroit à un autre. Mis à part la mention d'une entreprise et de fournir au public, pour une contrepartie, un service de transport, ce descripteur semble rejoindre la position de l'appelante.

But

[58] Cette partie de l'analyse vise à déterminer ce que le législateur voulait atteindre comme objectif avec une disposition.

[59] Au paragraphe 89 de ses observations écrites, l'appelante explique que l'un des principes directeurs de l'adoption de la LTA est que la TPS n'était pas censée viser les biens exportés, comme il est signalé dans le *Document technique sur la taxe sur les produits et services* (ministère des Finances, août 1989). En ce qui concerne le traitement des exportations de biens meubles corporels, il est mentionné à la page 72 :

Étant donné que la TPS est censée s'appliquer uniquement à la consommation de biens et de services au Canada, les fournitures effectuées au Canada qui sont des exportations seront classées dans la catégorie des fournitures détaxées et ne seront pas assujetties à la taxe.

[...]

a) Marchandises

La taxe ne s'appliquera à aucune exportation commerciale de marchandises. Lorsque les marchandises sont livrées au Canada pour expédition directe à un endroit à l'étranger, elles seront détaxées. La transaction devra respecter les règles prescrites pour s'assurer que les marchandises sont effectivement exportées pour être considérées comme des fournitures détaxées.

[60] Initialement, l'article 12 détaxait les marchandises fournies à l'acquéreur si le fournisseur livrait le bien à un transporteur public, ou l'expédiait par la poste, pour exportation et livraison à l'acquéreur à un endroit à l'étranger.

[61] Les notes techniques financières de mai 1990 produites par le ministère des Finances donnent un aperçu plus détaillé de l'article 12 en relevant ce qui suit :

Les marchandises livrées ou mises à la disposition d'un particulier au Canada sont généralement assujetties à la TPS, même si le particulier a l'intention d'exporter les marchandises. Toutefois, cette disposition détaxe les marchandises fournies à un particulier si le fournisseur les expédie par la poste ou si un transporteur public les fait livrer à une adresse à l'étranger.

[62] En 1997, l'article 12 a été modifié comme suit :

[a] La fourniture d'un bien meuble corporel que le fournisseur livre à un voiturier public, ou poste, en vue de son exportation.

[63] Cette modification a élargi la portée de l'article 12 en éliminant l'exigence selon laquelle les marchandises doivent être livrées à l'acquéreur, par opposition à toute autre personne, à un endroit à l'étranger. Telle qu'elle a été modifiée, cette disposition permettait la détaxation des biens lorsque le fournisseur livrait le bien à un transporteur public ou l'envoyait par la poste, soit à l'acquéreur de la fourniture, soit à un autre, comme un membre de la parenté non résident de l'acquéreur²⁷.

[64] L'article 12 a également été modifié afin de détaxer la fourniture d'un bien meuble corporel lorsque le fournisseur expédie le bien précisé dans le contrat de factage ou le fait par courrier ou par messenger à une destination située à l'étranger ou en transfère la possession à un transporteur public ou le consignataire dont les services ont été retenus, par le fournisseur pour le compte de l'acquéreur ou par son employeur, pour l'expédier à l'étranger.

[65] Dans les notes techniques financières de décembre 1999, il est observé :

L'article 12 est également modifié, en ce qui concerne les fournitures effectuées après avril 1999, afin de prévoir que, pour être admissible à la détaxation en vertu de cet article, l'une des deux situations doit survenir. La première veut que le fournisseur expédie le bien, ou l'expédie par la poste ou par messenger, à une destination à l'étranger. L'autre possibilité veut que le fournisseur transfère le bien à un transporteur public qui a été retenu, soit par le fournisseur pour le compte de l'acquéreur, soit par son employeur, pour l'expédier à l'étranger.

[66] La première situation renvoie aux alinéas 12a) et 12c), tandis que l'autre possibilité renvoie à l'alinéa 12b).

[67] Il ressort de l'inclusion de l'alinéa 12a), selon l'appelante, une intention d'inclure les cas où le fournisseur « expédie » le bien sans retenir les services d'un tiers transporteur public (ou simple) transporteur pour le compte de l'acquéreur.

[68] Les mots « transporteur public » ne figurent pas expressément à l'alinéa 12a), mais ils le sont à l'alinéa 12b). Dans ces deux dispositions, on trouve les mots « les biens à une destination à l'étranger », sauf que la première est précédée du mot « expédie » et la dernière par les mots « d'expédier ».

[69] Selon les anciennes versions de l'article, le fournisseur devait livrer « le bien à un transporteur public... pour l'exportation », sinon il avait l'option de l'expédier par la poste, afin d'être admissible à la détaxation. Il convient de noter que les modifications apportées à l'article 12 ont remplacé le mot « livrer » par « expédie » ou « expédier » et ont conservé les mots « transporteur public » et « courrier ».

[70] L'objet de l'alinéa 12a), par conséquent, est de faire en sorte de détaxer les marchandises, qui ne sont pas assujetties à la TPS, qui sont réellement exportées. Il s'agit de rendre les exportations canadiennes plus concurrentielles et de tenir compte du fait que les marchandises exportées ne sont disponibles en vue d'une utilisation qu'à l'étranger²⁸. Pour être admissible au statut détaxé, le fournisseur

doit expédier les marchandises à une destination à l'étranger précisée dans un contrat de factage.

[71] Notant l'évolution de la disposition, l'utilisation de l'exposition exacte aux alinéas 12a) et 12b) ainsi que des mots « expédie » et « d'expédier », respectivement, et le fait que l'alinéa 12a) mentionne un « contrat de factage », à mon avis, selon l'interprétation la plus plausible de l'alinéa 12a), en appliquant l'approche unifiée, l'intention est que le transporteur tiers doive être mandaté lorsque le fournisseur « expédie » le bien à une destination à l'étranger. Cette interprétation est conforme à l'intention du législateur : que les marchandises exportées soient disponibles en vue d'une utilisation (par l'acquéreur ou son représentant désigné) uniquement à l'étranger.

[72] Je dois maintenant reaclencher si l'appelante a expédié les bijoux à une destination à l'étranger au sens de l'alinéa 12a).

[73] Le formulaire estampillé était essentiel à la procédure de l'appelante. L'appelante a soutenu que le formulaire estampillé constituait une attestation par l'ASFC de l'entente conclue entre l'appelante et son client pour transporter les bijoux à l'étranger; il s'agissait également d'une preuve d'exportation et il faisait partie de la preuve de ce contrat de factage des bijoux. De plus, selon elle, l'effet de l'attestation est que les bijoux ont été « expédiés » vers une destination à l'étranger (à bord de l'avion ou à la destination sur la facture ou le billet), car les bijoux sont partis avec le client et ses bagages/effets personnels sur son vol et qu'ils ont respecté les conditions énoncées à l'alinéa 12a) pour être considérés comme des fournitures détaxées.

[74] Il n'est pas controversé que tous les bijoux ont quitté le Canada à bord de vols avec les clients. La mission de l'ASFC consiste en partie à fournir des services frontaliers pour contrôler la circulation des personnes et des marchandises à la frontière canadienne. M. Baldasso a témoigné qu'en remplissant, en signant et en estampillant le formulaire, l'agent de l'ASFC avait simplement pour rôle de confirmer que les bijoux indiqués sur le formulaire quittaient le Canada. M^{me} Green Barlow a déclaré que, bien que l'ASFC perçoive la TPS sur les droits exigibles, elle n'a pas le pouvoir d'administrer et d'imposer la taxe en vertu de la LTA et son pouvoir exclut spécifiquement les taxes imposées en vertu de la partie IX de la LTA. Il incombe plutôt au ministre du Revenu national d'administrer et d'appliquer la LTA et de prendre les décisions, y compris celles qui portent sur les questions en litige en l'espèce²⁹.

[75] Il est clair que l'ASFC a accepté le formulaire estampillé comme une simple preuve d'exportation à des fins limitées. Toutefois, je rejette la thèse de l'appelante portant que cela peut également être interprété comme une attestation par l'ASFC du contrat de factage ou que cela constitue une preuve de ce contrat ou signifie que les bijoux ont été expédiés. La preuve ne va pas dans le sens de ces aspects qui faisaient partie de la mission de l'ASFC. Il en va de même pour le témoignage des fonctionnaires de l'ASFC, que je retiens, qui ont donné des explications détaillées sur leurs responsabilités, leur participation au processus et les différentes fonctions du formulaire. De plus, l'affirmation de l'appelante au sujet de l'attestation et de son effet allégué est contraire à la preuve selon laquelle l'ASFC a exprimé des préoccupations à l'ARC au sujet de la procédure et d'une possible contravention à la LTA³⁰.

[76] Bien que le formulaire estampillé puisse être retenu comme élément de preuve d'exportation par l'ARC pour ses besoins, cela diverge du respect des conditions de l'article 12 pour établir la détaxation. M^{me} Thornton a déclaré que le formulaire estampillé en soi était insuffisant; il en fallait davantage pour assurer le suivi des marchandises de leur point de sortie jusqu'à leur destination que permet d'établir le transporteur. Il en est question dans le Mémoire sur la TPS et l'Annexe.

[77] Essentiellement, l'appelante soutient que les conditions consacrées par l'alinéa 12a) étaient réunies aux termes de son contrat (contrat de factage) conclu avec le client pour emporter les bijoux à une destination à l'étranger sur le billet qui correspondait à la destination sur la facture, attestée par le formulaire, sans qu'il soit nécessaire de faire appel à tiers messager. Ce contrat sert de prolongement du billet du client pour le transport de ses bagages. Je rejette cette thèse.

[78] Encore une fois, l'alinéa 12a) prévoit le recours à un tiers transporteur en vertu d'un contrat de factage. Je remarque que selon la définition du *Black's Law Dictionary*, « le transporteur » est « la personne ou l'organisation qui se livre au transport de passagers ou de marchandises contre rémunération »³¹. Comme aucun transporteur tiers n'a été mandaté en vertu d'un contrat de factage, j'en conclus que l'appelante n'a pas expédié les bijoux au sens de l'alinéa 12a).

[79] Le témoignage de M. Cusano selon lequel il était d'usage pour la clientèle d'acheter des cadeaux à des proches, et à d'autres, à emporter en Chine et le fait que certains ont demandé que les achats soient en franchise de taxes, ainsi que l'explication de M^{me} Green Barlow concernant le régime d'exportation lorsqu'une

personne quitte le Canada avec des sacs et cadeaux, me porte à conclure que les bijoux constituent des effets personnels non restrictifs ou des cadeaux personnels de clients qui n'ont pas besoin d'être déclarés sur la déclaration d'exportation (si les clients avaient payé la TPS au magasin) lorsqu'ils ont quitté le Canada³².

[80] Il est malheureux que, lorsque le courtier a fourni à l'appelante la solution concernant le formulaire estampillé, dans le cadre de sa procédure, l'appelante n'ait pas obtenu de conseils juridiques ni consulté un comptable tel qu'il a été établi en contre-interrogatoire.

[81] Pour les motifs qui précèdent, j'estime et conclus que l'appelante n'a pas expédié de bijoux vendus à une destination située à l'étranger précisée dans un contrat de factage de bijoux, au sens de l'alinéa 12*a*) de la partie V de l'Annexe VI de la LTA, et les fournitures n'étaient donc pas détaxées.

b) Lieu de fourniture

[82] Passons maintenant à la question de savoir si les bijoux vendus à des clients au moyen de la procédure leur ont été livrés ou ont été mis à leur disposition à l'étranger.

[83] Selon la position de l'appelante, les parties avaient une entente implicite, ressortant de leur conduite, comme en témoignent toutes les étapes de la procédure, dans l'intention que la livraison des bijoux se fasse à l'étranger, soit à bord de l'avion, soit à la destination figurant sur le billet. Par conséquent, l'entente des parties va dans le sens de son point de vue selon lequel les bijoux vendus à un client au moyen de la procédure ont été livrés ou ont été mis à sa disposition à l'étranger au sens de l'alinéa 142(2)*a*) même si le client a obtenu la possession physique des bijoux à l'AIV avant le départ du vol du client du Canada.

[84] La position avancée par l'intimée est qu'il y a eu transfert volontaire complet de la possession des bijoux lorsque le client en a eu la possession physique à l'AIV avant même d'embarquer dans l'avion. Par conséquent, des fournitures de bijoux ont été livrées ou mises à la disposition de son client au Canada et constituent des fournitures taxables réputées avoir été faites au Canada en vertu de l'alinéa 142(1)*a*).

[85] Les alinéas 142(1)*a*) et 142(2)*a*) disposent :

Règle générale – au Canada

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 :

a) s'agissant d'un bien meuble corporel fourni par vente, il est, ou sera, livré à l'acquéreur au Canada ou y est, ou y sera, mis à sa disposition;

[...]

Règle générale – hors du Canada

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

a) s'agissant d'un bien meuble corporel fourni par vente, il est, ou sera, livré à l'acquéreur à l'étranger ou est, ou sera, mis à sa disposition à l'étranger;

[86] Essentiellement, les alinéas 142(1)a) et 142(2)a), déterminent si la fourniture de biens meubles corporels effectuée par vente est réputée effectuée au Canada ou à l'étranger, respectivement, si le bien est ou doit être « livré ou mis à la disposition » de l'acquéreur de la fourniture, au Canada ou à l'étranger, respectivement.

[87] À l'occasion de l'affaire *Jayco, Inc. c Canada*, 2018 CCI 34, [2018] TCJ N° 22 (QL) [*Jayco*], la juge D'Auray a décortiqué la démarche à suivre dans l'application des règles portant sur le lieu de fourniture³³. Il a été relevé que, bien que les mots « livré ou mis à la disposition au Canada » ne sont pas définis dans la LTA, la jurisprudence enseigne que cette expression doit être interprétée de la même manière que le concept de « livraison » dans la législation en matière de vente de marchandises.

[88] Il a également été relevé que l'ARC a suivi cette jurisprudence dans sa publication du Mémoire 3.3 sur la TPS/TVH, qui observe :

7. Pour l'application des alinéas 142(1)a) et 142(2)a), en vertu desquels les fournitures de biens meubles corporels effectuées par vente sont réputées effectuées au Canada ou à l'étranger, l'expression « livré ou mis à (la) disposition » a le même sens que la notion de livraison au sens des règles de droit sur la vente d'objets, c'est-à-dire :

« Livré » s'entend dans les cas où la livraison du bien meuble corporel en vertu des règles de droit sur la vente d'objets est effectuée par livraison réelle.

« Mis à la disposition » s'entend des cas où la livraison du bien meuble corporel en vertu des règles de droit sur la vente d'objets est effectuée par présomption de livraison (c.-à-d. que la possession matérielle réelle du bien meuble corporel n'est pas transférée à l'acquéreur de la fourniture, mais qu'elle est reconnue comme voulue par les parties et suffisante en droit). Par exemple, il y a des situations où une personne vend un bien meuble corporel à une autre personne et accepte de détenir le bien à titre de dépositaire de l'acheteur.

8. Dans tous les cas, l'endroit où le bien meuble corporel est livré ou mis à la disposition de l'acquéreur peut être déterminé par renvoi à l'endroit où le bien meuble corporel est considéré comme ayant été livré en vertu des règles de droit sur la vente d'objets applicables dans ce cas.

9. En général, l'endroit où le bien meuble corporel est livré à l'acquéreur ou mis à sa disposition peut être déterminé par renvoi aux modalités du contrat.

[Non souligné dans l'original]

[89] L'arrêt *Marshall et Van Allen c Société d'aliénation des biens de la Couronne*, [1956] OR 930 (Cour d'appel de l'Ontario), cité par la Cour dans la décision *Jayco* au sujet de la preuve de livraison, enseigne :

[TRADUCTION] L'entente de vente et la vente réelle constituent deux éléments distincts. L'acte de livraison conclut la vente. La livraison est accomplie par l'acheteur qui obtient la possession matérielle réelle des objets ou, si certaines conditions sont réunies, il peut y avoir une livraison symbolique qui met fin à la possession du vendeur [...] Le transfert à l'acheteur d'un connaissance, qui représente les objets, constitue une livraison appropriée pour l'exécution du contrat. D'autres documents mercantiles, comme un ordre du vendeur enjoignant à l'exploitant d'un entrepôt de livrer les objets à l'acheteur, ne représentent pas les objets, en ce qui concerne la livraison par le vendeur aux fins de l'exécution du contrat et, dans ce cas, un autre acte doit être accompli³⁴.

[90] Dans l'affaire *Jayco*, la Cour a retenu la thèse portant que les fournitures avaient été livrées ou mises à la disposition à l'étranger aux établissements de Jayco aux États-Unis et a observé aux paragraphes 108 et 120 :

108. La preuve de la livraison peut être attestée par des titres, y compris un connaissance. Dans le cadre du présent appel, le transporteur public était le mandataire du destinataire dont le nom figurait sur le connaissance, à savoir le concessionnaire canadien. Il s'agit d'une autre indication que le titre avait été transféré au concessionnaire canadien et que la livraison s'était produite aux États-Unis.

[...]

120. [...] JET, en tant que transporteur public, est devenue, selon les règles de droit, le mandataire des concessionnaires canadiens lorsque les VR ont été importés au Canada³⁵.

[91] En l'espèce, le chapitre 410 de la *British Columbia Sale of Goods Act* [RSBC 1996] joue. Il définit la « livraison » comme le « transfert volontaire de possession d'une personne à une autre » (« SGA »)³⁶.

[92] Le mot « possession » est ainsi défini à l'article 5 de la SGA :

[TRADUCTION] Une personne est réputée être en possession de marchandises, ou des documents attestant le titre de propriété de marchandises, si elle a la garde réelle des marchandises ou les documents ou s'ils sont détenus par une autre personne qui relève de son contrôle ou pour son compte.

[93] La « livraison de possession » d'un bien personnel est la remise matérielle du bien personnel par le livreur au destinataire³⁷.

[94] Je constate, que dans la version française de l'article 142 de la LTA, on trouve le mot « livraison » et non « délivrance ». Les deux mots sont décrits un peu différemment aux fins du *Code civil du Québec*³⁸. Le mot « livraison » est interprété comme la prise, par le vendeur de mesures matérielles de remise des biens à l'acheteur; transport. Le mot « délivrance » est interprété comme l'inversion du titre.³⁹ Ainsi, l'utilisation du mot français « livraison » à l'article 142 suppose que le transfert de propriété (sans obstacle pour le propriétaire bénéficiant des avantages d'un bien) n'est pas nécessaire pour satisfaire aux exigences de l'article 142 et qu'un simple échange matériel est suffisant, de sorte que le lieu de livraison est le lieu où cette dernière a lieu.

[95] La livraison peut être conceptualisée comme une obligation qui est complète lorsque le vendeur a fait tout ce qui doit être fait pour permettre à l'acheteur d'utiliser la chose et de tirer des avantages de ce que le propriétaire peut s'attendre à tirer, comme l'enseigne la jurisprudence *Paré c Francoeur*⁴⁰.

[96] En général, les lois en matière de vente de biens meubles permettent aux parties de préciser par contrat le lieu de livraison. Sinon, le lieu de livraison est le lieu d'affaires du vendeur.

[97] L'article 33 de la SGA dispose :

33(1) [TRADUCTION] La question de savoir si c'est à l'acheteur de prendre possession des marchandises ou si c'est au vendeur de les envoyer à l'acheteur est une question qui dépend dans chaque cas du contrat, exprès ou implicite, entre les parties.

(2) Hormis un tel contrat, exprès ou implicite, le lieu de livraison est le lieu d'affaires du vendeur, si le vendeur en a un et, sinon, le lieu de résidence du vendeur.

(3) Si le contrat porte sur la vente de biens meubles précis, qui, à la connaissance des parties lorsque le contrat est conclu, se trouvent dans un autre lieu, alors, nonobstant le paragraphe (2), ce lieu est le lieu de livraison.

[...]

(5) Si les biens meubles au moment de la vente sont en possession d'un tiers, il n'y a pas de livraison du vendeur à l'acheteur jusqu'à ce que ce tiers reconnaisse à l'acheteur que le tiers personne détient les biens meubles au nom de l'acheteur.

[98] En l'espèce, s'il n'y a aucune précision de ce genre aux termes de l'article 33, le lieu d'affaires de l'appelante seront ses points de vente au détail au Canada, de sorte que la livraison aura lieu au Canada⁴¹.

[99] Il ressort des principes qui précèdent que l'article 142 met l'accent sur le mot « livré ». En général, cela équivaut à la remise d'un transfert volontaire complet de la possession du bien à l'acheteur dès la prise de la possession matérielle par l'acheteur sans restriction.

[100] Selon l'appelante, vu la conduite des parties, il y avait une entente implicite avec les clients selon laquelle les parties avaient l'intention que les bijoux vendus soient transférés ou livrés aux clients à l'étranger, à bord de l'avion ou à destination indiquée sur le billet⁴². L'article 22 de la *SGA* prévoit qu'aux termes d'un contrat de vente de biens meubles, [TRADUCTION] « la propriété de ceux-ci est transférée à l'acheteur au moment où les parties au contrat entendent les transférer ».

[101] L'intention doit être déterminée à partir des conditions du contrat, de la conduite des parties et des circonstances de l'affaire. Il n'y a aucune mention sur les factures d'un endroit précis où les bijoux doivent être livrés, autre que le nom du pays, de la ville et du pays. L'appelante a également indiqué que le formulaire estampillé par l'ASFC allait dans le sens de l'intention déclarée.

[102] Pour ce qui est de la conduite des parties et des circonstances, encore une fois, après que le client eut payé les bijoux au point de vente au détail de l'appelante, ils sont restés sur place jusqu'au jour où le client devait quitter le Canada. Le personnel a rencontré le client à l'AIV seulement après qu'il eut obtenu la carte d'embarquement⁴³. Selon l'appelante, le personnel a donné la possession matérielle des bijoux à l'agent de l'ASFC qui, à son tour, les remis au client après que le formulaire eut été signé et estampillé. Le témoignage de M. Baldasso était légèrement différent. Il a déclaré qu'après avoir estampillé le formulaire, il a parfois remis les bijoux directement au client avant ou après le contrôle de sécurité à l'aéroport. À d'autres occasions, il les a remis au personnel de l'appelante, qui les a ensuite remis au client avant que le client passe le contrôle de sécurité. La remise des bijoux dépendait de l'horaire chargé de l'agent, mais il a reconnu que c'était l'ASFC qui a pris la décision de remettre les bijoux. L'appelante a déclaré que, s'il n'y avait pas de formulaire estampillé attestant l'exportation, il n'y avait pas vente et le personnel retournait les bijoux au magasin.

[103] Respectueusement, la thèse avancée par l'appelante quant à son intention déclarée est difficile à concilier. C'est-à-dire qu'après avoir convenu que les bijoux seraient transférés ou livrés à l'étranger, avant de monter à bord de l'avion, le client ou l'acquéreur obtenait la possession physique et sans restriction des bijoux, puis le client prenait à bord de l'avion et livrait (ou livrait de nouveau) les bijoux à lui-même conformément à l'entente. Si l'appelante a soutenu qu'il y avait une restriction ou une réserve à l'égard de la propriété, cela n'est pas corroboré par les éléments de preuve. À mon avis, le transfert de propriété et la remise matérielle (de possession) des bijoux ont eu lieu en même temps.

[104] De toute évidence, les clients ont reçu la pleine possession des bijoux au moment de leur livraison en mains propres, avant ou après le contrôle de sécurité de l'aéroport. La pleine possession permettait aux clients de profiter pleinement des bijoux dès la livraison des bijoux. L'appelante avait fait tout ce qui devait être fait pour permettre aux clients d'utiliser les bijoux et d'en tirer des avantages sans aucune restriction quant à l'utilisation ou à la possession. Les clients ont ensuite assumé les risques inhérents aux bijoux; par exemple, si les bijoux étaient perdus, le risque était assumé par les clients. Les clients ont ensuite pris les bijoux avec eux à bord de l'avion. Je conclus que l'intention déclarée n'a aucune plausibilité dans les circonstances.

[105] Quoi qu'il en soit, la règle d'acquisition de la jurisprudence *Wardean Drilling Ltd c Ministre du Revenu national* a toujours été appliquée dans les provinces de common law⁴⁴. Notamment, le bien peut être acquis à partir du

moment où la propriété en est transférée à l'acheteur ou lorsque l'acheteur a la possession ou l'utilisation du bien et assume les risques inhérents à la propriété, même si le titre légal peut demeurer entre les mains du vendeur. La Cour a observé au paragraphe 24 : [TRADUCTION] « À mon avis, le bon critère pour déterminer quand un bien est acquis doit se rapporter au titre de propriété du bien en question ou aux attributs ordinaires du droit de propriété, qu'il soit réel ou établi par interprétation, comme la possession, l'utilisation et le risque ». Au moment où les clients ont reçu matériellement les bijoux à l'AIV, ils avaient la pleine possession et utilisation des bijoux ainsi acquis et en assumaient les risques inhérents, peu importe leur intention. Je ne puis conclure que les bijoux ont été livrés à l'étranger, comme l'a soutenu l'appelante, surtout que les clients ont obtenu le transfert volontaire complet et sans restriction de la possession des bijoux, en ont assumé les risques et avaient la possibilité d'utiliser les bijoux au Canada.

[106] Dans l'affaire *Gagné-Lessard Sports Inc. c Canada*, le contribuable a eu recours à une société de courtage en douane pour faciliter la vente de véhicules récréatifs à des clients américains et avait certaines procédures en place⁴⁵. Le contribuable a fait valoir que « la remise des véhicules aux consommateurs américains à l'établissement de sa cliente ne constituait pas une livraison légale »⁴⁶. Les véhicules n'étaient pas immatriculés et ne pouvaient pas être utilisés au Canada ni aux États-Unis avant d'être dédouanés par le Canada. Étant donné qu'il s'agissait de contraintes et d'obstacles à leur utilisation, les véhicules n'étaient pas en pleine possession des clients lorsqu'ils en ont pris possession à l'établissement de Gagné-Lessard.

[107] En ce qui concerne d'autres affaires citées dans la décision *Gagné-Lessard*, les contribuables ont réussi à prouver la livraison ou la mise à la disposition de biens à l'étranger pour deux raisons⁴⁷. Premièrement, les contribuables ont présenté les preuves d'un contrat de vente qui reconnaissait plus clairement un consignataire qui acceptait d'intervenir en cette qualité pour faciliter la fourniture. Deuxièmement, les biens comportaient des obstacles ou des entraves à leur utilisation ou à leur possession qui empêchaient leur mise à disposition lors de leur transfert matériel, comme dans l'affaire *Gagné-Lessard*, où les véhicules n'étaient pas entièrement mis à la disposition.

[108] En l'espèce, et pour les raisons qui précèdent, je conclus qu'il y a eu transfert volontaire complet de possession, sans restriction, lorsque les fournitures de bijoux ont été remises matériellement aux clients qui en ont accepté la possession. Par conséquent, les fournitures ont été « livrées ou mises à la disposition au Canada ».

[109] Je conclus que les ventes de bijoux constituaient des fournitures taxables réputées avoir été effectuées au Canada aux termes de l'alinéa 142(1)a) et ne constituaient pas des fournitures détaxées; l'appelante était donc tenue de percevoir et de verser la TPS/TVH à l'égard des bijoux vendus conformément aux paragraphes 221(1), 225(1) et 228(1) de la LTA pour la période pertinente.

[110] L'appel est accueilli, en partie, uniquement pour qu'il soit tenu compte de la concession faite par l'intimée, c'est-à-dire que le montant de 19 020 \$ se rapporte à des marchandises livrées à l'étranger et qui ne sont pas assujetties à la TPS/TVH. À tous autres égards, l'appel est rejeté.

[111] Les dépens sont adjugés à l'intimée. L'intimée dispose de 30 jours à compter de la date du jugement pour obtenir l'accord de l'appelant sur les dépens ou pour présenter des observations écrites.

Signé à Ottawa, Canada, ce 31^e jour de janvier 2019.

« K. Lyons »

La juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour d'août 2019.

François Brunet, réviseur

¹ Avis de nouvelle cotisation datés du 18 mai 2016.

² Comprenant 217 831,76 \$ du 1^{er} avril 2010 au 31 mars 2011, 799 302,71 \$ du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2012 et 1 281 756,46 \$ du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013.

³ Recueil conjoint de documents (« RCD »), pièce A1, onglets 7 et 15.

⁴ Les perles japonaises de Wellendorff, de Bulgarie et de Mikimoto. Les montres : Audemars Piguet, Rolex, Conran IWC, Breguet, Harry Winston, Blancpain, Hublot, A. Lange et Söhne, etc.

⁵ M^{me} Chen a déclaré que la plupart des clients viennent de Chine et qu'ils ont posé des questions sur le traitement fiscal. La famille en Chine demande parfois aux clients d'apporter des articles en Chine.

⁶ Le personnel a rempli les cases relatives à l'adresse de l'appelante, le numéro d'inventaire, le numéro de série de l'article et la marque du produit, et les cases 13 à 20 indiquent « à l'usage de l'ASFC seulement ». Les formulaires utilisés se trouvent à la pièce A-1, onglets 1 à 14 et 16 à 21, à l'exception de l'onglet 15, qui indique à la case 13 « exporté sur MU582 »; M. Cusano a déclaré que cela avait été fait par l'ASFC.

⁷ Il traite avec les gens, vérifie les documents et les sacs, répond aux questions du public et passe des périodes au BASFC. Ses fonctions diffèrent lorsqu'il traite avec des importateurs.

⁸ Les cases 13, 17, 18 et 20. Il a été demandé aux agents de l'ASFC de photocopier les documents de l'appelante dès 2012. Ses initiales figurent sur divers documents et son numéro d'insigne sur l'un des formulaires; il n'a pas rempli la case 4b) et il a noté que la partie supérieure était la responsabilité du demandeur. D'autres collègues ont effectué ces tâches conformément aux onglets 1, 3, 19 et 20.

⁹ L'ASFC, créée par la *Loi sur l'Agence des services frontaliers du Canada* le 12 décembre 2003, administre plus de 90 lois, règlements et accords internationaux au nom des ministères et organismes fédéraux, des gouvernements provinciaux et des territoires. Le mot « droits » vise les droits ou les taxes imposés en vertu du *Tarif des douanes*, de la *Loi sur la taxe d'accise*, de la *Loi de 2001 sur l'accise*, de la *Loi sur les mesures spéciales d'importation* ou de toute autre loi fédérale, sur les marchandises importées. En sont exclues, pour l'application du paragraphe 3(1), des alinéas 53(9b) et 65(1b), des articles 69 et 73 et des paragraphes 74(1), 75(2) et 76(1), de la *Loi sur les douanes*, les taxes imposées en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*.

¹⁰ Dans le premier scénario, si les biens reviennent au Canada avec le propriétaire, une pénalité est payée.

¹¹ Pièce A1, onglets 1 et 33.

¹² Partie V, articles 95 à 97.2 de la *Loi sur les douanes*. L'expression « Déclaration d'exportation » s'entend du document contenant l'information prescrite pour la déclaration de marchandises conformément aux articles 3 et 4 du *Règlement sur la déclaration des marchandises exportées* (le « Règlement ») et assure en partie la conformité à la législation canadienne sur le contrôle des exportations.

¹³ Le Mémoire D20-1-1, le RCD, l'onglet 28, alinéas 21c) et e) font référence aux biens personnels et aux cadeaux, respectivement. Les marchandises d'exportation restreinte sont généralement interdites, contrôlées ou réglementées et sont également définies dans le Règlement, qui est censé inclure les marchandises exportées en vertu de la *Loi sur les licences d'exportation et d'importation*. Les marchandises spéciales comprennent des marchandises d'exportation non restreinte qui seront retournées au Canada après avoir été exportées, des marchandises d'exportation non restreinte préalablement importées en vue d'un ajout, d'une réparation ou d'un traitement ultérieur qui quittent le Canada, des moyens de transport exportés de façon définitive, des devises et des effets en circulation et des prises de poissons.

¹⁴ Mémoire D20-1-4 : (9 décembre 2008), RCD, pièce 1, onglet 29.

¹⁵ Les exonérations possibles conformément aux mémoires de l'ASFC comprennent le D6-2-2 : Remboursement des droits, demande de remboursement de droits et de taxes pour les marchandises défectueuses ou inexactes; D7-2-3 : Marchandises surannées ou excédentaires, pour obtenir un drawback des droits pour des marchandises surannées ou excédentaires; D8-1-1 : Règlement sur l'importation temporaire, pour être admissible à une exonération partielle des droits ou des taxes pour les marchandises d'importation temporaire; D8-1-2 : Programme des services aux événements internationaux et congrès, pour les marchandises d'exhibition importées temporairement en vertu d'un numéro tarifaire particulier pour le Programme des services aux événements internationaux et

congrès; D8-1-4 : Admission temporaire et D8-1-7 : Utilisation des carnets ATA pour l'admission temporaire de marchandises, pour l'admission temporaire de marchandises saisies au moyen de carnets ATA ou d'un formulaire E29B perdus par la suite, respectivement; et D10-14-11 : Marchandises canadiennes et marchandises déjà dédouanées, exportées et retournées une fois déclarées en détail, exportées et retournées, justification de l'origine de marchandises canadiennes retournées au Canada après une exportation temporaire.

16 Annexe B.

17 Mémoire D20-1-4, paragraphes 1 à 3.

18 L'exonération des droits pourra être annulée si des marchandises importées sont utilisées pour la fabrication au Canada et réexportées dans le même état ou consommées; les droits ne sont pas payés en premier lieu et sont conçus pour un importateur régulier de marchandises qui s'inscrit au programme. Le report des droits joue lorsque les marchandises sont importées et conservées dans une installation sécurisée sous douane; le droit n'est exigible que sur mainlevée des marchandises vers un marché canadien. Les droits payés sur les marchandises commerciales peuvent être un remboursement des droits payés.

19 RCD, pièce A1, onglet 30, Mémoire sur la TPS (août 2014), paragraphe 21.

20 La fourniture n'est pas assujettie à la taxe en vertu de la section II, mais pourrait l'être en vertu des sections III ou IV.

21 Le paragraphe 123(1) définit une fourniture détaxée comme étant une fourniture figurant à l'annexe VI.

22 Résumé par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Placer Dome Canada Ltd. c Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 RCS 715, aux paragraphes 21 à 24.

23 *R c Krymowski* [2005] 1 RCS, 101 au paragraphe 22.

24 Recueil de jurisprudence de l'appelante, onglet 18, pages 485, 487, 489 et 483, respectivement.

25 Recueil de jurisprudence de l'appelante, onglet 19, page 492, *Black's Law Dictionary*; page 494, *Canadian Oxford Dictionary*; page 496, *Shorter Oxford English Dictionary*; et 498 *Merriam-Webster's Collegiate Dictionary*, respectivement.

26 *Nestlé Canada c La Reine*, 2017, CCI 33, [2017] TCJ N° 32 (QL).

27 Notes techniques de juillet 1997 - applicables aux fournitures postérieures au 23 avril 1996. Une autre modification à l'article 12 s'ensuit, qui exclut de son application les fournitures de produits transportés en continu par pipeline (pétrole et gaz) ou par ligne de transport d'électricité (électricité) applicables aux fournitures après le 7 août 1998.

28 *Évasion hors piste Inc. c Canada*, 2006 CCI 477, [2006] TCJ n° 370 (QL), au paragraphe 21 [*Évasion hors*].

29 Paragraphe 275(1).

30 Lettre de l'ASFC à l'ARC du 30 juillet 2012.

31 Le mot « transporteur » est défini au paragraphe 123(1) comme étant « une personne qui fournit un service de transport de marchandises au sens du paragraphe 1(1) de la partie VII de l'annexe VI », et cette définition se limite à cette partie et à l'annexe IX, partie VI, règles relatives au lieu de fourniture.

32 Définition du Canada, paragraphe 123(2) de la LTA.

³³ *Jayco*, un fabricant et un vendeur américain de divers types de VR et de pièces aux États-Unis et au Canada a fait valoir (et la Cour en a convenu) qu'il avait conclu une entente implicite avec les concessionnaires canadiens de véhicules récréatifs selon laquelle la livraison des VR ou de leurs pièces avait lieu à l'étranger à l'établissement de Jayco aux États-Unis; la livraison avait lieu au moment où les VR et les pièces étaient remis à un transporteur public (JET) qui expédiait les produits de Jayco à des concessionnaires aux États-Unis et au Canada. Une fois que les VR avaient été remis au JET, le concessionnaire devenait propriétaire des RV, après quoi « la propriété du RV a été transférée au propriétaire » (2018 CCI 34, au paragraphe 36).

³⁴ *Jayco*, au paragraphe 108.

³⁵ *Jayco* aux paragraphes 108 et 120.

³⁶ SGA définit le terme bien comme la [TRADUCTION] « propriété générale des biens, et pas simplement une propriété spéciale ».

³⁷ Cour d'appel de la Colombie-Britannique dans l'arrêt *Hawker Siddeley Canada Ltd. c Sigurdson*, 1974 CarswellBC 5 BCCA.

³⁸ Dans *Gagné-Lessard Sports Inc. c Canada*, 2007 CCI 300, [2007] TCJ N° 258 (QL) [*Gagné-Lessard*], la Cour a observé qu'il n'est pas nécessaire de faire référence au Code civil du Québec pour interpréter l'article 142. J'abonde dans le même sens.

³⁹ Voir *Nicholas c Doré*, cité dans *Gagné Lessard*.

⁴⁰ 2000 CarswellQue 1251.

⁴¹ Dans l'arrêt *Jayco*, la Cour a conclu que l'appelante intervenait au nom des concessionnaires canadiens en organisant l'expédition avec le transporteur public et a appliqué la loi de l'Indiana sur la vente de marchandises, semblable à l'article 33 de la SGA, en réputant que les fournitures étaient livrées à l'étranger.

⁴² Paragraphe 8(1) de la SGA.

⁴³ L'appelante a cité l'article 180.1 de la LTA et a soutenu qu'il suppose que tous les bijoux vendus devraient être considérés comme effectués à l'étranger en se fondant sur le fait qu'ils ont été livrés ou mis à disposition à l'étranger, car cette disposition prévoit que toute fourniture de biens effectuée directement à bord d'un aéronef en provenance ou à destination de l'étranger est réputée être effectuée à l'étranger.

⁴⁴ 1969 DTC 5194, Cour de l'Échiquier. La Cour avait à déterminer, aux termes de la *Sale of Goods Act* de l'Alberta, à quel moment le contribuable avait acquis deux foreuses afin de déterminer à partir de quel moment il avait le droit de demander la déduction pour amortissement qu'il avait acquise au cours de l'année d'imposition.

⁴⁵ Procédures : les clients se sont rendus à l'établissement de *Gagné-Lessard* pour signer un contrat d'achat de véhicule récréatif, ont pris possession du véhicule et l'ont transporté avec leur propre remorqueuse ou celle d'un ami. Le client a également signé un formulaire de facture qui indiquait qu'il était le « consignataire » à un endroit et le « propriétaire » à un autre endroit. Le formulaire comprenait également un « certificat de transporteur » qui indiquait que la société de courtage en douane était le « propriétaire ou le consignataire ».

⁴⁶ L'intimée avait répliqué qu'il s'agissait simplement d'une preuve d'absence de transfert de propriété et que la livraison était encore suffisante en vertu de l'article 142.

⁴⁷ *Gagné-Lessard*, au paragraphe 18. Voir aussi *Évasion hors* où le consignataire est inscrit sur le certificat du transporteur. Le témoin a déclaré que le consignataire n'avait jamais eu de possession matérielle.

ANNEXE I

Annexe du Mémoire sur la TPS/TVH 4.5.2 - Exportations - Biens meubles corporels

Extrait :

A. Documents de base

- une facture commerciale;
- les conventions d'achat ou les factures du fournisseur au client;
- une copie du document de transport qui décrit le service de livraison. Ce document peut être une lettre de transport délivrée par un transporteur ou en son nom. Cette lettre peut aussi être remplacée par des documents non négociables, comme les feuilles d'expédition, les feuilles de route, les feuilles de décomposition, les connaissements, les lignes régulières, les reçus de marchandises, les documents de transport combinés ou multiples. Lorsque les lettres de transport ne sont pas utilisées dans le commerce en question, les parties doivent utiliser les termes « franco transporteur (nom du point) » ou « port payé jusqu'à (nom du point) » ou bien préciser en termes de F.A.B., C.F. et C.A.F. que le vendeur doit fournir à l'acheteur les documents habituels ou une autre preuve de livraison des produits au transporteur;
- une facture liée à la fourniture qui provient d'un courtier en douanes ou d'un transitaire;

[...]

B. Documentation visant les marchandises expédiées par navire, train, aéronef ou par camion :

- Envois par navire

[...]

- le formulaire E15, *Certificat de destruction/exportation*, validé par un agent autorisé de l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC).

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 31

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2016-3319(GST)G

INTITULÉ : MONTECRISTO JEWELLERS INC. ET
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 8 et 9 mai 2018

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge K. Lyons

DATE DU JUGEMENT : le 31 janvier 2019

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : Neil E. Bass et Angelo Gentile
Avocats de l'intimée : Frédéric Morand et
Cédric Renaud-Lafrance

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Neil E. Bass et Angelo Gentile

Cabinet : Aird & Berlis LLP
TORONTO (ONTARIO)

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