

Dossier : 2017-2086(GST)G

ENTRE :

DR. KEVIN L. DAVIS DENTISTRY PROFESSIONAL CORPORATION,
appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,
intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 19 et 20 août 2020, à Toronto (Ontario)
Devant : L'honorable juge Susan Wong

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^{es} Neil E. Bass et Josh Kumar
Avocates de l'intimée : M^{es} Rishma Bhimji et Priya Bains

JUGEMENT

L'appel formé contre les cotisations établies sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise* pour les périodes du 1^{er} octobre au 31 décembre 2015 et du 1^{er} janvier au 31 mars 2016 est accueilli avec dépens.

Les parties ont jusqu'au 31 mai 2021 pour s'entendre sur le montant des dépens, à défaut de quoi l'appelante devra déposer au plus tard le 30 juin 2021 des observations écrites sur ce sujet, auxquelles l'intimée devra donner une réponse écrite au plus tard le 30 juillet de la même année. Ces écritures ne devront en aucun cas dépasser cinq pages. Si les parties n'avisent pas la Cour qu'elles sont parvenues à une entente et ne déposent pas d'écritures dans les délais susdits, les dépens seront adjugés à l'appelante conformément au tarif B.

Signé à Ottawa, Canada, ce 25^e jour de mars 2021.

« Susan Wong »

La juge Wong

Référence : 2021 CCI 25
Date : 20210325
Dossier : 2017-2086(GST)G

ENTRE :

DR. KEVIN L. DAVIS DENTISTRY PROFESSIONAL CORPORATION,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Wong

Introduction

[1] La question en litige dans le présent appel est de savoir si le ministre du Revenu national a eu raison de refuser à l'appellante les crédits de taxe sur les intrants (CTI) qu'elle avait demandés au titre des deux périodes de déclaration trimestrielle du 1^{er} octobre au 31 décembre 2015 et du 1^{er} janvier au 31 mars 2016. L'instruction d'un appel connexe portant le numéro 2018-1981(GST)G reste en suspens dans l'attente de la décision sur la présente instance.

[2] Le ministre a rejeté la demande de CTI de l'appellante au motif que les factures adressées par celle-ci à ses patients n'indiquaient pas la contrepartie de la fourniture détaxée d'appareils orthodontiques séparément de la contrepartie de la fourniture exonérée de services orthodontiques. Le ministre s'est déclaré par suite incapable d'établir si l'appellante avait effectué des fournitures multiples et si ses fournitures étaient liées à une activité commerciale (condition dont dépend le droit aux CTI). En conséquence, il a conclu que les fournitures de l'appellante étaient exonérées¹.

[3] Dans la réponse de l'intimée à l'avis d'appel, le ministre invoque le paragraphe 298(6.1) de la *Loi sur la taxe d'accise* pour avancer l'argument supplémentaire portant que les appareils en question font partie intégrante d'une fourniture globale unique de traitement orthodontique – exonérée – ou sont

accessoires à une telle fourniture. Et même si ces appareils ont fait l'objet d'une fourniture distincte, ajoute le ministre, ils n'en restent pas moins exonérés, de sorte que l'appelante n'a pas droit aux CTI demandés.

Les questions en litige

[4] L'appelante a-t-elle effectué des fournitures uniques de services orthodontiques, ou des fournitures multiples composées de fournitures détaxées d'appareils orthodontiques et de fournitures exonérées de services orthodontiques?

[5] Les fournitures d'appareils orthodontiques effectuées par l'appelante sont-elles exonérées ou détaxées?

[6] L'appelante s'est-elle conformée aux obligations documentaires énoncées au paragraphe 169(4) de la Loi pour demander des CTI au titre de la fourniture d'appareils orthodontiques?

Question préliminaire

[7] Une question de procédure s'est posée après le premier interrogatoire du D^r Davis, le responsable de l'appelante. Elle avait signifié à l'intimée une liste supplémentaire de documents environ une semaine avant l'audience. Au reçu de cette liste supplémentaire, l'avocate de l'intimée avait informé l'avocat de l'appelante qu'elle avait l'intention de faire opposition, au motif que les documents énumérés dans ladite liste, qui touchaient au cœur même du présent appel, n'avaient pas été communiqués immédiatement, comme l'exigeait l'article 87 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*. Les parties n'ont pas discuté à l'avance de la possibilité d'ajourner l'audience pour faciliter les interrogatoires sur la liste supplémentaire, et cette question ne s'est manifestée qu'au moment où l'avocat de l'appelante a voulu produire en preuve des documents figurant sur cette liste.

[8] À la suite d'une discussion avec les parties au dossier, l'avocat de l'appelante a retiré sa demande de production des documents en question. Je n'ai pas tenu compte, aux fins de la présente décision, des déclarations que le D^r Davis a faites dans son témoignage au sujet de ces documents.

Le cadre législatif

[9] L'inscrit au sens de la Loi peut demander des CTI pour autant que les fournitures en question s'inscrivent dans le cadre d'une activité commerciale². La Loi définit l'expression « activité commerciale »; aux fins du présent appel, il suffit de savoir que cette définition exclut expressément la réalisation de fournitures exonérées³.

Les fournitures orthodontiques exonérées

[10] La partie II de l'annexe V porte sur l'exonération des services de santé, et les passages pertinents de cette partie forment une série de dispositions en cascade et étroitement liées. Le point de départ est que seules les « fournitures admissibles de soins de santé » entrent dans le champ d'application de la partie II de l'annexe V (sauf certaines exceptions non pertinentes dans la présente instance)⁴. La fourniture admissible de soins de santé se définit comme la fourniture effectuée dans le but, notamment, de maintenir la santé, de prévenir la maladie, ou de traiter une blessure ou un trouble⁵. La fourniture de services purement esthétiques n'est pas en général exonérée⁶.

[11] L'activité orthodontique de l'appelante peut être exonérée selon l'une ou l'autre de deux manières précises : 1) à titre de fourniture de services de consultation, de diagnostic ou de traitement, ou d'autres services de santé, rendus par un médecin à un particulier⁷; ou 2) à titre de fourniture de services de santé en établissement, rendus à un patient ou à un résident d'un établissement de santé, effectuée par l'administrateur de l'établissement⁸.

[12] Le mot « médecin » et les expressions « services de santé en établissement » et « établissement de santé » sont tous trois définis dans la Loi. Je paraphraserai ces définitions comme suit :

- a. Un médecin est une personne autorisée par la législation provinciale à exercer la profession de médecin ou de dentiste⁹.
- b. Les services de santé en établissement doivent être assurés dans un établissement de santé et comprennent les services et produits suivants :
 - 1) les services de laboratoire, de radiologie et autres services de diagnostic;

- 2) les médicaments ou préparations connexes administrés dans le cadre d'un service de santé en établissement;
 - 3) l'usage des salles d'opération et des salles d'accouchement, ainsi que l'équipement et le matériel nécessaires;
 - 4) l'équipement et le matériel médicaux et chirurgicaux utilisés en vue d'offrir un service de santé en établissement ou fournis à un patient de l'établissement;
 - 5) les services rendus par des personnes rémunérées par l'administrateur de l'établissement¹⁰.
- c. Un établissement de santé est (entre autres) un établissement où sont donnés des soins hospitaliers, notamment aux personnes souffrant de maladie aiguë ou chronique, ainsi qu'en matière de réadaptation¹¹.

Les appareils orthodontiques détaxés

[13] La partie II de l'annexe VI porte sur la détaxation des appareils médicaux et appareils fonctionnels. Plus précisément, son article 11.1 dispose que la fourniture d'un appareil orthodontique est détaxée; cette disposition, ajoutée en 1997, est d'application depuis le 23 avril 1996¹². L'article 34 de la partie II de l'annexe VI porte que les services liés à l'installation, à l'entretien et à la réparation d'appareils orthodontiques sont aussi détaxés.

[14] Avant la promulgation de l'article 11.1, les appareils orthodontiques étaient détaxés à titre de supports orthopédiques, sous le régime de l'article 23 de la partie II de l'annexe VI. La détaxation des appareils orthodontiques est inconditionnelle, qu'ils relèvent de l'article 11.1 ou de l'article 23¹³.

[15] Les appareils servant à la fourniture de services esthétiques ne sont pas détaxés¹⁴.

Les demandes de CTI au titre d'appareils orthodontiques détaxés

[16] Avant de produire la déclaration où il demande un CTI, dispose le paragraphe 169(4), l'inscrit doit avoir obtenu les renseignements suffisants pour établir le montant de ce crédit, y compris les renseignements visés par le *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants*

(TPS/TVH)¹⁵. L'article 3 de ce règlement porte que la nature des renseignements en question dépend du montant total, payé ou à payer, qui figure sur la pièce justificative de la fourniture. Dans le présent appel, la catégorie la plus pertinente est celle des fournitures les plus chères (de 150 \$ ou plus), pour laquelle les renseignements nécessaires sont les suivants :

- a. le nom ou le nom commercial du fournisseur¹⁶;
- b. la date de la facture ou, si aucune facture n'a été délivrée, la date à laquelle il y a un montant de taxe payée ou à payer¹⁷;
- c. le montant total payé ou à payer pour la ou les fournitures¹⁸;
- d. le numéro d'inscription à la TPS/TVH attribué au fournisseur¹⁹;
- e. la taxe payée ou à payer pour toutes les fournitures ou pour chacune d'elles – dans le cas où la taxe n'est pas comprise dans le montant payé ou à payer pour la ou les fournitures [*non souligné dans l'original*]²⁰;
- f. le montant de toute taxe de vente provinciale payée ou à payer²¹;
- g. une déclaration portant que la taxe sur les fournitures taxables est comprise, le taux de taxe total et le montant payé ou à payer pour chacune des fournitures (ou le montant total payé ou à payer pour l'ensemble de ces fournitures) auxquelles s'applique le même taux de taxe total – dans le cas où la taxe est comprise dans le montant payé ou à payer pour la ou les fournitures et où une ou plusieurs des fournitures taxables ne sont pas des fournitures détaxées [*non souligné dans l'original*]²²;
- h. une mention de la catégorie de chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée – dans le cas où deux fournitures ou plus appartiennent à différentes catégories [*non souligné dans l'original*]²³;
- i. le nom de l'acquéreur²⁴;
- j. les modalités de paiement²⁵;
- k. une description suffisante pour identifier chaque fourniture²⁶.

[17] Selon la définition qui en est donnée à l'article 2 du Règlement, l'expression « pièce justificative » englobe les factures, reçus, bordereaux de carte de crédit, notes de débit, livres ou registres de comptabilité, conventions ou contrats écrits, registres numériques et tous les autres documents signés ou délivrés en bonne et due forme par un inscrit relativement à la fourniture en question.

[18] En outre, le paragraphe 169(5) de la Loi confère au ministre le pouvoir discrétionnaire de dispenser un inscrit de n'importe laquelle des obligations documentaires énumérées plus haut et de préciser les modalités de cette dispense, s'il est convaincu qu'il existe ou existera des documents justificatifs suffisants.

Le cadre administratif

[19] Le ministre a conclu avec l'Association dentaire canadienne un accord administratif autorisant les orthodontistes à utiliser dans leurs déclarations de TPS un pourcentage de 35 % du prix total du traitement comme valeur estimative de la contrepartie de la fourniture de l'appareil orthodontique. Quand les chiffres concrets deviennent disponibles (par exemple à la clôture de l'exercice), les orthodontistes doivent rapprocher la valeur estimative de 35 % utilisée pour le CTI et la valeur réelle de leurs fournitures taxables²⁷.

[20] L'accord en question prend acte de la possibilité que l'orthodontiste effectue des fournitures multiples comprenant d'une part la fourniture exonérée de services de consultation, de diagnostic, de traitement ou autres, et d'autre part la fourniture détaxée d'un appareil orthodontique. En outre, cet accord exige de l'orthodontiste qu'il inscrive séparément la contrepartie de la fourniture détaxée de l'appareil et la contrepartie de la fourniture exonérée de services de santé²⁸.

Les faits

[21] L'appelante est la société de services professionnels du D^r Kevin Davis, qui exerce l'orthodontie depuis 1998. Le D^r Davis possède un groupe de cabinets collectivement désignés Davis Orthodontics, qui comprend Red Hill Orthodontics (Red Hill), dont il a fait l'acquisition en 2015. Les CTI dont le refus est visé dans le présent appel se rapportent aux traitements orthodontiques assurés par l'appelante à Red Hill.

[22] Le D^r Davis a témoigné que, pendant la période visée par l'appel, lui et deux orthodontistes associés offraient des traitements à Red Hill avec une équipe

composée d'hygiénistes, d'assistants dentaires, d'adjoints administratifs et de coordonnateurs de traitement.

[23] En sa qualité d'orthodontiste, a-t-il poursuivi, il se spécialise dans le redressement des dents et des mâchoires aussi bien pour des raisons liées à la santé que pour des motifs esthétiques. Les nouveaux clients sont en général aiguillés vers son cabinet, et la première rencontre avec eux est une consultation gratuite. Au cours de la consultation, on radiographie les dents du patient éventuel; le D^r Davis examine ensuite ces radiographies, reçoit le client pour un premier entretien, effectue une évaluation clinique, et enfin discute de ses constatations et des traitements possibles avec ledit client (et, le cas échéant, son père ou sa mère) dans une salle de consultation. Si le patient (de concert avec son père ou sa mère, le cas échéant) exprime la volonté de suivre un traitement, un coordonnateur de traitement prend le relais pour discuter des modalités possibles de paiement et donner des plus amples explications sur les appareils en cause.

[24] Les appareils sont les outils du métier d'orthodontiste, a expliqué le D^r Davis. Ces appareils sont en général les suivants : 1) des appareils dentaires collés à chacune des dents et prescrits pour chacune d'elles; 2) une série d'aligneurs transparents et détachables de marque Invisalign, qu'il conçoit sur mesure au moyen d'un logiciel et d'une scanographie tridimensionnelle des dents du patient; 3) des appareils de rétention ou des plaques à mordre, qui servent soit à déplacer les dents et les mâchoires des jeunes enfants, soit à maintenir les dents en place à la toute fin du traitement; et 4) des modificateurs de croissance, servant à changer les positions des mâchoires chez les patients en croissance. Ce sont les appareils qui produisent les déplacements nécessaires, a-t-il ajouté, tandis que lui-même établit quelle sera la nature de ces déplacements.

[25] Pour ce qui concerne les appareils Invisalign, le D^r Davis a expliqué que, une fois qu'il a conçu une série d'aligneurs à l'aide du logiciel de la compagnie Invisalign, elle la fabrique conformément à ses spécifications. La série moyenne pour un patient compte environ 30 aligneurs; il est demandé à celui-ci de porter chacun de ses aligneurs environ 20 heures par jour et de les changer lui-même selon une fréquence d'une à deux semaines, au fur et à mesure que ses dents se déplacent. Le D^r Davis reçoit le patient tous les deux à quatre mois pour contrôler le déplacement orthodontique; pour la plupart des patients, il s'avère nécessaire à un moment ou l'autre de modifier la forme des dents en les limant et/ou en les polissant, et parfois d'ajouter à certaines dents prises isolément des « manches » de colle (de même couleur qu'elles) afin de faciliter le déplacement nécessaire.

[26] L'appareil qui convient à un patient déterminé, a poursuivi le D^r Davis, dépend de son problème orthodontique particulier. Dans certains cas, un appareil donné peut être nettement supérieur à un autre, tandis qu'il se trouve aussi des cas où les possibilités sont comparables; il examine donc avec le patient éventuel, au cours de la première consultation, les avantages et les inconvénients de chaque solution afin de l'aider à faire un choix éclairé.

[27] Pendant que lui-même examine les possibilités de traitement avec le patient éventuel, a témoigné le D^r Davis, un coordonnateur de traitement établit une feuille de travail relative aux modalités de paiement²⁹ pour en discuter après la consultation avec ce même patient et/ou le parent qui l'accompagne. Le D^r Davis a précisé que le coordonnateur de traitement affiche en général cette feuille de travail sur un écran d'ordinateur pour examen avec le patient et/ou le parent accompagnateur pendant qu'il met au point avec eux le plan de paiement. On crée une feuille de travail de cette nature pour chaque patient et on l'examine avec chacun; ni cette procédure ni le format des feuilles de travail n'ont changé depuis avant la période visée par l'appel, ni par la suite. La feuille de travail porte le nom et le logo de Red Hill ou de Davis Orthodontics, est intitulée [TRADUCTION] « Feuille de travail – Modalités possibles de paiement du traitement » et comporte des blancs où inscrire les renseignements suivants :

- a. le nom du patient;
- b. le nom de la personne responsable du paiement (par exemple le père ou la mère);
- c. une description du traitement, précisant notamment le type de celui-ci (par exemple un traitement orthodontique complet), la durée prévue, les appareils choisis par le patient (par exemple des appareils transparents) et le prix total;
- d. une réduction familiale (dans le cas où le patient appartient à la même famille qu'un autre client du cabinet);
- e. le total à payer après la réduction familiale;
- f. en cas d'échelonnement des versements : le montant de l'acompte, le solde, la ventilation de celui-ci selon le nombre convenu de mensualités, la date d'échéance de la première mensualité et le mode de paiement;

- g. le nom du coordonnateur du traitement;
- h. le nom de l'orthodontiste qui s'occupe personnellement du patient;
- i. le barème des prix de trois sortes d'appareils, soit les appareils transparents, les appareils de rétention à vie (avec prix unique pour les appareils de remplacement) et l'appareil d'accélération Acceledent (dispositif vibreur qui réduit l'inconfort causé par le déplacement dentaire); le prix des appareils choisis est compris dans le prix total du traitement inscrit en c) ci-dessus.

[28] Certains des renseignements figurant sur la feuille de travail remplie sont ensuite exportés vers un document d'une page qui constituera l'accord financier³⁰, a expliqué le D^r Davis; la feuille de travail reste dans le système informatique de l'appelante, tandis que le patient emporte l'accord financier avec lui. Cet accord porte la dénomination et le logo de Red Hill, est intitulé [TRADUCTION] « Accord financier » et comprend les renseignements suivants :

- a. le nom du patient;
- b. le nom de la personne responsable du paiement (par exemple le père ou la mère);
- c. une description du traitement, précisant notamment le type de celui-ci (par exemple un traitement orthodontique complet), la durée prévue, les appareils choisis par le patient (par exemple des appareils transparents) et le prix total;
- d. une réduction familiale (dans le cas où le patient appartient à la même famille qu'un autre client du cabinet);
- e. le total à payer après la réduction familiale;
- f. en cas d'échelonnement des versements : le montant de l'acompte, le solde, la ventilation de celui-ci selon le nombre convenu de mensualités, la date d'échéance de la première mensualité et le mode de paiement (carte de crédit, par exemple);
- g. la date de l'accord;

- h. la signature du patient, s'il s'agit d'un adulte, ou de la personne responsable, ainsi que la date de la signature.

[29] Cet accord comporte plusieurs stipulations, dont la suivante est à retenir aux fins du présent appel :

[TRADUCTION] Une part de nos honoraires, qui peut aller jusqu'à 35 %, correspond à la valeur de vos appareils orthodontiques, ainsi qu'à la valeur des services d'installation, d'entretien, de restauration, de réparation ou de modification de ces appareils. Tous nos matériaux, appareils et services sont, aux fins de la TPS/TVH, soit détaxés, soit exonérés. Par conséquent, nos honoraires orthodontiques ne comportent pas de TPS ou de TVH³¹.

[30] Le teneur de livres de l'appelante, M. Manuel Huerta, a témoigné que, après que le ministre eut rejeté la demande de CTI considérée en juin 2016³², l'appelante avait modifié son formulaire d'accord financier en ventilant le prix total de manière à distinguer la part attribuée aux appareils de la part attribuée aux procédures de consultation, de diagnostic et de traitement. Sauf ce changement, a-t-il poursuivi, le formulaire d'accord financier est resté le même, notamment pour ce qui concerne l'inscription du prix total du traitement et la clause relative à la proportion de 35 % attribuée aux appareils³³. M. Huerta a ajouté que, à la clôture de l'exercice de l'appelante, il opère le rapprochement entre la proportion estimative de 35 % afférente au CTI et la part du revenu total de l'appelante que représentent ses fournitures taxables réelles³⁴.

Analyse

[31] L'interprétation contemporaine des lois se fonde sur le principe qu'il faut lire le texte d'une loi dans son contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de cette loi, son objet et l'intention du législateur³⁵.

[32] La Cour suprême du Canada a fait observer que le caractère détaillé et précis de nombreuses dispositions fiscales incite souvent à mettre l'accent sur l'interprétation textuelle³⁶. Cependant, lorsque le texte d'une loi est susceptible de plus d'une interprétation raisonnable, le sens ordinaire des mots joue un rôle moins important, et il peut devenir nécessaire de se référer davantage au contexte et à l'objet de cette loi³⁷. L'objet de la loi ne peut se substituer au sens clair de son texte : il aide plutôt à dégager l'interprétation la plus plausible d'une disposition ambiguë³⁸. Même lorsque le sens de certaines dispositions ne paraît pas ambigu à première vue, le contexte et l'objet de la loi peuvent révéler ou dissiper des ambiguïtés latentes³⁹.

Les services orthodontiques de l'appelante (appareils exclus) sont des fournitures exonérées

[33] Il n'a été produit aucun élément de preuve ni aucune déclaration tendant à établir que l'appelante aurait effectué des fournitures de services esthétiques, et mis à part la question particulière des appareils orthodontiques, il n'est pas controversé entre les parties que les services orthodontiques de l'appelante étaient exonérés. Par conséquent, je n'ai pas l'intention d'analyser en profondeur la manière dont on parvient à cette conclusion, et me contenterai de constater que, abstraction faite de la question des appareils, les services orthodontiques de l'appelante sont exonérés par l'effet des articles 2 ou 5 de la partie II de l'annexe V, selon l'aspect considéré. Par exemple, les services spécialisés fournis directement au patient par un orthodontiste ou sa société de services professionnels (selon que l'un ou l'autre est autorisé à exercer) entreraient plutôt dans le champ d'application de l'article 5, tandis que les fournitures connexes qui sont tout aussi nécessaires mais découlent moins directement de la compétence spéciale de l'orthodontiste (par exemple la prise de radiographies sur place) relèveraient plutôt de l'article 2.

[34] Dans le cas de l'orthodontie, on constate de la simple lecture des articles 2 et 5, ainsi que des dispositions pertinentes s'inscrivant en cascade et étroitement liées entre elles, une possibilité de chevauchements dans leur application. D'où il suit que les services orthodontiques de l'appelante (appareils non compris) sont exonérés par l'effet des articles 2 ou 5, ou des deux.

Les fournitures d'appareils orthodontiques de l'appelante sont détaxées

[35] En l'espèce, le point de départ logique est l'article 11.1 de la partie II de l'annexe VI. Ce texte est libellé sans ambiguïté (« La fourniture d'un appareil orthodontique »), et il se trouve dans la partie II de l'annexe VI, de sorte que son contexte est celui des appareils médicaux et appareils fonctionnels.

[36] Le gouvernement fédéral a présenté et expliqué la TPS, qui devait remplacer la taxe de vente fédérale en janvier 1991, dans un document intitulé *Taxes sur les produits et services – Document technique*, publié par le ministre des Finances en 1989⁴⁰. Selon ce document, les appareils médicaux sont détaxés et comprennent les supports orthopédiques, tandis que les services de santé (qu'ils soient fournis en établissement ou par des praticiens libéraux) sont exonérés et comprennent les services dentaires non purement facultatifs ou esthétiques⁴¹.

[37] Lorsque l'article 11.1 a été ajouté à la Loi en 1997, il s'accompagnait d'une note explicative du ministère des Finances rédigée comme suit :

L'article 11.1, qui vient s'ajouter à la partie II de l'annexe VI, porte détaxation inconditionnelle de la fourniture d'appareils orthodontiques. Dans le texte actuel de la Loi, ces appareils sont détaxés inconditionnellement en tant que supports orthopédiques par l'effet de l'article 23 de cette même partie.

Cette modification s'applique aux fournitures dont la totalité de la contrepartie devient due, ou est payée sans être devenue due, après le 23 avril 1996⁴².

[38] Il semble utile, pour mieux comprendre le sens des mots « inconditionnelle » et « inconditionnellement » dans ce contexte, de se reporter à la note explicative de l'article 23 proposée par le ministère des Finances en 1997 :

L'article 23 modifié de la partie II de l'annexe VI réunit les articles 23 et 23.1 de manière à clarifier le traitement des orthèses et appareils orthopédiques. L'article 23 modifié porte détaxation inconditionnelle de la fourniture d'orthèses ou d'appareils orthopédiques fabriqués sur commande pour un particulier. Il est à noter que le nouvel article 11.1 porte détaxation inconditionnelle des appareils orthodontiques. Tous les autres appareils orthopédiques et orthèses ne seront détaxés que s'ils sont fournis sur l'ordonnance écrite d'un médecin pour l'usage du consommateur qui y est nommé. Par conséquent, les attelles de bras, minerves, jambes de force, fauteuils fonctionnels et autres articles de même nature sont taxables à un taux de sept pour cent, à moins d'être fournis sur l'ordonnance écrite d'un médecin.

À compter du 23 avril 1996, le terme « médecin » remplace le terme « praticien » aux fins de conformité avec la terminologie employée dans la partie II de l'annexe V [...]⁴³.

[39] Il ressort de ce document technique que l'intention du législateur, dès la création de la TPS, était de détaxer les supports orthopédiques, tandis que les notes explicatives du ministère des Finances confirment que les appareils orthodontiques étaient assimilés à des supports orthopédiques, donc à ce titre détaxés, sous le régime de l'article 23. L'orthodontie, l'orthopédie et l'orthétique s'appliquent toutes au système musculosquelettique (c'est-à-dire au système des muscles et des os) considéré sous l'un ou l'autre de ses aspects, de sorte qu'il est logique que le législateur ait eu en vue l'ensemble des appareils et dispositifs respectivement afférents à ces disciplines en décidant de simultanément modifier l'article 23, abroger l'article 23.1 et ajouter l'article 11.1 en 1997.

[40] Il ressort des notes explicatives du ministère des Finances que l'intention du législateur était que l'article 23 nouvellement modifié ne portât détaxation inconditionnelle des orthèses et appareils orthopédiques que dans les cas déterminés; dans le même temps, les appareils orthodontiques sont passés du champ d'application de l'article 23 à celui d'une nouvelle disposition – l'article 11.1 –, accompagnée d'une note explicative qui ne fixait aucune limite à leur détaxation inconditionnelle. Il semble donc raisonnable de supposer que le législateur souhaitait préciser que les nouvelles limites définies pour les orthèses et les appareils orthopédiques ne s'appliquaient pas aux appareils orthodontiques.

[41] Le texte de la Loi est clair (et l'intention du législateur le confirme) : l'exercice normal de l'orthodontie comporte la fourniture exonérée de services et la fourniture détaxée d'appareils. Il se révèle inutile de recourir au critère de common law⁴⁴ pour établir s'il y a eu fourniture unique ou fournitures multiples, ou d'examiner la question de savoir si la fourniture d'un appareil donné est accessoire à la fourniture du traitement orthodontique⁴⁵, puisque la Loi distingue expressément les services et les appareils sous le rapport de la taxation.

[42] Je ne vois rien dans la loi qui m'amènerait à conclure que l'annexe V l'emporte sur l'annexe VI en cas de contradiction apparente ou possible entre les deux. À mon sens, la bonne lecture des dispositions relatives aux services et aux appareils orthodontiques ne révèle de toute manière aucune contradiction.

Les pièces justificatives afférentes aux crédits de taxe sur les intrants

[43] L'un des motifs invoqués par le ministre pour rejeter la demande de CTI formulée par l'appelante était qu'elle ne s'était pas conformée aux stipulations de l'accord administratif⁴⁶, étant donné que les factures des patients (c'est-à-dire les accords financiers) ne distinguaient pas la contrepartie de la fourniture détaxée d'appareils orthodontiques et la contrepartie de la fourniture exonérée de services orthodontiques⁴⁷.

[44] Même si notre Cour n'a pas compétence pour trancher la question en litige des CTI sous le régime de l'accord administratif, je me permettrai de faire observer que cet accord lui-même relève des pouvoirs discrétionnaires que confère au ministre le paragraphe 169(5) de la Loi. Par ledit accord, le ministre exerce le pouvoir discrétionnaire, à lui conféré par la Loi, de dispenser les orthodontistes de certaines exigences prévues au paragraphe 169(4) et de préciser les modalités de cette dispense. Il semble que cet accord est en vigueur depuis environ 1991⁴⁸.

[45] Pour ce qui concerne les renseignements visés par l'article 3 du Règlement, les suivants se révèlent d'une pertinence particulière sous le rapport de l'objection du ministre comme quoi les factures ne faisaient pas état séparément des contreparties respectivement afférentes aux fournitures détaxées et aux fournitures exonérées :

- a. le montant total payé ou à payer pour la ou les fournitures⁴⁹;
- b. la taxe payée ou à payer pour toutes les fournitures ou pour chacune d'elles – dans le cas où la taxe n'est pas comprise dans le montant payé ou à payer pour la ou les fournitures [*non souligné dans l'original*]⁵⁰;
- c. une déclaration portant que la taxe sur les fournitures taxables est comprise, le taux de taxe total et le montant payé ou à payer pour chacune des fournitures (ou le montant total payé ou à payer pour l'ensemble de ces fournitures) auxquelles s'applique le même taux de taxe total – dans le cas où la taxe est comprise dans le montant payé ou à payer pour la ou les fournitures et où une ou plusieurs des fournitures taxables ne sont pas des fournitures détaxées [*non souligné dans l'original*]⁵¹.

[46] L'accord financier de l'appelante porte le prix total du traitement et détaille les prix des appareils déterminés choisis par le patient (par exemple des appareils transparents). La clause de l'accord afférente à l'imputation de 35 % pour les appareils informe le patient : 1) qu'une proportion pouvant aller jusqu'à 35 % du prix total du traitement s'applique aux appareils et aux fournitures liées à ceux-ci; 2) que toutes les fournitures de l'appelante au patient sont soit détaxées, soit exonérées; et 3) que, par suite, le prix total ne comprend pas de TPS ou de TVH⁵².

[47] En l'espèce, les seules fournitures taxables sont détaxées, de sorte que l'exigence des renseignements énumérés en c) ci-dessus ne joue pas. De plus, puisque le prix total du traitement indiqué dans l'accord financier comprend la taxe (qui est égale à zéro), l'exigence de renseignements définie en b) ci-dessus ne joue pas non plus.

[48] Il ne reste donc, en fait de renseignements à fournir, que celui noté en a) ci-dessus, c'est-à-dire le montant total payé ou à payer pour la ou les fournitures. Le libellé du Règlement ne désigne ici que le total relatif à l'ensemble des fournitures, de sorte qu'il n'y a pas obligation de faire état séparément de la contrepartie des fournitures détaxées et de celle des fournitures exonérées; par conséquent, l'appelante a rempli cette obligation légale.

[49] Acte pris de la politique administrative du ministre, je ferai observer que la clause relative à l'imputation d'un pourcentage de 35 % et l'indication du prix total du traitement qu'on trouve dans l'accord financier ont pour effet combiné d'établir de manière suffisamment claire les proportions de la contrepartie qui sont attribuées respectivement aux appareils – détaxés – et aux services – exonérés –, c'est-à-dire que le pourcentage de 35 % d'une somme déterminée est calculable et ne prête à aucune ambiguïté.

Conclusion

[50] Pour tous les motifs dont l'exposé précède, l'appel est accueilli avec dépens.

[51] Les parties ont jusqu'au 31 mai 2021 pour s'entendre sur les dépens, à défaut de quoi l'appelante devra déposer au plus tard le 30 juin 2021 des observations écrites sur ce sujet, auxquelles l'intimée devra donner une réponse écrite au plus tard le 30 juillet de la même année. Ces écritures ne devront en aucun cas dépasser cinq pages. Si les parties n'avisent pas la Cour qu'elles sont parvenues à une entente et ne déposent pas d'écritures dans les délais susdits, les dépens seront adjugés à l'appelante conformément au tarif B.

Signé à Ottawa, Canada, ce 25^e jour de mars 2021.

« Susan Wong »

La juge Wong

RÉFÉRENCE : 2021 CCI 25
N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2017-2086(GST)G
INTITULÉ : DR. KEVIN L. DAVIS DENTISTRY
PROFESSIONAL CORPORATION
c. SA MAJESTÉ LA REINE
LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)
DATE DE L'AUDIENCE : Les 19 et 20 août 2020
MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Susan Wong
DATE DU JUGEMENT : Le 25 mars 2021

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^{es} Neil E. Bass et Josh Kumar
Avocates de l'intimée : M^{es} Rishma Bhimji et Priya Bains

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :
Noms : M^{es} Neil E. Bass et Josh Kumar
Cabinet : Aird & Berlis LLP
Toronto (Ontario)
Pour l'intimée :
Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada

¹ Avis de confirmation (recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglets 6 et 7); lettre et états de redressements du vérificateur de l'Agence du revenu du Canada, en date du 3 juin 2016 (recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglet 4).

² *Loi sur la taxe d'accise*, par. 169(1).

³ *Loi sur la taxe d'accise*, par. 123(1).

⁴ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, art. 1.2.

-
- ⁵ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, article premier, définition de « fourniture admissible de soins de santé ».
- ⁶ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, articles premier (définition de « fourniture de services esthétiques »), 1.1 et 9.
- ⁷ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, art. 5.
- ⁸ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, art. 2.
- ⁹ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, article premier, définition de « médecin ».
- ¹⁰ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, article premier, définition de « services de santé en établissement ».
- ¹¹ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe V, partie II, article premier, définition de l'expression « établissement de santé ».
- ¹² *Lois du Canada*, chapitre 10, art.126.
- ¹³ Ministère des Finances, Notes explicatives du projet de loi C-70 (10 juillet 1997), art. 126 et 130.
- ¹⁴ *Loi sur la taxe d'accise*, annexe VI, partie II, art. 1.2.
- ¹⁵ DORS/91-45
- ¹⁶ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3a)(i).
- ¹⁷ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéas 3a)(ii) et (iii).
- ¹⁸ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3a)(iv).
- ¹⁹ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3b)(i).
- ²⁰ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, division 3b)(iii)(A).
- ²¹ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, division 3b)(iii)(B).
- ²² *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3b)(iv).
- ²³ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3b)(v).
- ²⁴ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3c)(ii).
- ²⁵ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3c)(iii).
- ²⁶ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3c)(iv).
- ²⁷ Décision en matière de TPS/TVH, SSDI n° 56427, en date du 1^{er} décembre 2004 – Admissibilité des orthodontistes aux crédits de taxe sur les intrants, page 2 (recueil de jurisprudence et de doctrine de l'appelante, onglet 14).
- ²⁸ Décision en matière de TPS/TVH, SSDI n° 56427, en date du 1^{er} décembre 2004 – Admissibilité des orthodontistes aux crédits de taxe sur les intrants, page 1 (recueil de jurisprudence et de doctrine de l'appelante, onglet 14).
- ²⁹ Recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglets 13, 17, et 18.
- ³⁰ Recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglets 8, 13, et 16.

-
- ³¹ Recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglets 13 et 16.
- ³² Réponse à l'avis d'appel, par. 11.
- ³³ Accord financier en date du 15 juillet 2016, recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglet 8, page 86.
- ³⁴ Recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglet 14.
- ³⁵ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2002] 2 RCS 601, par. 10; et *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd (Re)*, [1998] 1 RCS 27, 1998 CanLII 837, par. 21.
- ³⁶ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2002] 2 RCS 601, par. 11.
- ³⁷ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2002] 2 RCS 601, par. 10; et *Placer Dome Canada Ltd c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20 (CanLII), [2006] 1 RCS 715, par. 22.
- ³⁸ *Placer Dome Canada Ltd c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20 (CanLII), [2006] 1 RCS 715, par. 23.
- ³⁹ *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2002] 2 RCS 601, par. 47; et *Placer Dome Canada Ltd c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20 (CanLII), [2006] 1 RCS 715, par. 22.
- ⁴⁰ *Taxes sur les produits et services – Document technique*, publié par l'honorable Michael H. Wilson, ministre des Finances, août 1989, page 3 (Publications du gouvernement du Canada, n^{os} de catalogue F34-42/1989F-PDF et F2-85/2-1989F-PDF).
- ⁴¹ *Taxes sur les produits et services – Document technique*, publié par l'honorable Michael H. Wilson, ministre des Finances, août 1989, pages 86 à 88 (Publications du gouvernement du Canada, n^{os} de catalogue F34-42/1989F-PDF et F2-85/2-1989F-PDF).
- ⁴² Ministère des Finances, Notes explicatives du projet de loi C-70 (10 juillet 1997), article 126.
- ⁴³ Ministère des Finances, Notes explicatives du projet de loi C-70 (10 juillet 1997), article 130.
- ⁴⁴ *O.A. Brown c. La Reine*, [1995] ACI n^o 678, 1995 CarswellNat 37, par. 22 à 24.
- ⁴⁵ *Loi sur la taxe d'accise*, article 138.
- ⁴⁶ Décision en matière de TPS/TVH, SSDI n^o 56427, en date du 1^{er} décembre 2004 – Admissibilité des orthodontistes aux crédits de taxe sur les intrants (recueil de jurisprudence et de doctrine de l'appelante, onglet 14).
- ⁴⁷ Avis de confirmation (recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglets 6 et 7); lettre et états de redressements du vérificateur de l'Agence du revenu du Canada, en date du 3 juin 2016 (recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglet 4).
- ⁴⁸ Communiqué de l'Association dentaire canadienne, avril-mai 1991 (recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglet 1).
- ⁴⁹ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3(a)(iv).
- ⁵⁰ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, division (b)(iii)(A).
- ⁵¹ *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit sur les intrants (TPS/TVH)*, sous-alinéa 3(b)(iv).
- ⁵² Recueil conjoint de documents, pièce A-1, onglets 13 et 16.