

Dossier : 2018-3444(GST)G

ENTRE :

LA COMPAGNIE DE TÉLÉPHONE BELL DU CANADA
ou BELL CANADA,

appelante

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus les 20, 21 et 22 juin 2022, à Toronto (Ontario)

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

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Alan Kenigsberg
M^e Al-Nawaz Nanji

Avocats de l'intimé : M^e Jack Warren
M^e Dominik Longchamps

JUGEMENT

Conformément à mes motifs du jugement ci-joints :

L'appel interjeté à l'encontre des cotisations établies en application de la *Loi sur la taxe d'accise* par des avis de cotisation datés du 30 juillet 2015 et du 30 mai 2016 est rejeté, le tout avec dépens pour l'intimé.

Signé à Vancouver (Colombie-Britannique), ce 12^e jour d'avril 2023.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Référence : 2023 CCI 45
Date : 20230412
Dossier : 2018-3444(GST)G

ENTRE :

LA COMPAGNIE DE TÉLÉPHONE BELL DU CANADA
ou BELL CANADA,

appelante

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D'Arcy

Introduction

[1] La question principale dans le présent appel est de savoir si l'appelante, Bell Canada, en achetant de l'électricité en Ontario, a reçu une fourniture unique d'électricité ou, comme l'affirme l'appelante, des fournitures multiples d'électricité, des services de livraison et des services réglementés.

[2] Au cours des années pertinentes, le paragraphe 236.01(2) de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « **Loi sur la TPS** ») exigeait qu'une grande entreprise, telle que l'appelante, récupère une partie des crédits de taxe sur les intrants qu'elle demandait à l'égard de certains biens et services déterminés, y compris l'électricité.

[3] La question de savoir si l'appelante a reçu une fourniture unique d'électricité plutôt que des fournitures multiples est essentielle pour déterminer le montant des crédits de taxe sur les intrants que l'appelante était tenue de récupérer en application du paragraphe 236.01(2) pour ses périodes de déclaration se terminant entre le 1^{er} juillet 2010 et le 31 décembre 2012. La somme en litige est de 2 550 000 \$.

[4] L'appelante est inscrite aux fins de la TPS et exerce exclusivement des activités commerciales assujetties à la TPS, à savoir la vente de services de télécommunications, d'équipement de télécommunications et de services liés aux services et à l'équipement de télécommunications.

Questions préliminaires

[5] Les parties ont déposé un court exposé conjoint des faits partiel (l'« **ECFP** »). L'ECFP fournit une brève description de l'appelante, indique les différentes sociétés de distribution d'électricité de l'Ontario (les « **distributeurs locaux** ») qui l'ont approvisionnée, renvoi aux 106 factures délivrées par les différents distributeurs locaux qui sont incluses dans le recueil conjoint de documents, et décrit l'audit effectué auprès de l'appelante et les cotisations établies par le ministre. L'ECFP contient peu de faits pertinents par rapport à la question dont la Cour est saisie.

[6] J'ai entendu trois témoins : M. William Ferris, directeur des opérations immobilières de l'appelante, M. John Todd, président d'Elenchus Research Associates, Inc. et M. Travis Lusney, directeur des systèmes électriques chez Power Advisory LLC.

[7] Étant donné que la principale question en litige dans le présent appel est de savoir si chaque fournisseur (c'est-à-dire un distributeur local) a effectué une fourniture unique ou des fournitures multiples, je m'attendais à entendre le témoignage d'employés d'un ou de plusieurs distributeurs locaux. Cela n'a pas eu lieu. Par conséquent, la Cour n'a reçu que des détails généraux sur la manière dont les distributeurs locaux exercent leurs activités lorsqu'ils effectuent des livraisons. Par exemple, alors que les parties ont fourni à la Cour de nombreuses factures délivrées à l'intention de l'appelante par divers distributeurs locaux, les parties n'ont pas déposé de contrats conclus par l'appelante avec ceux-ci. Les parties n'ont pas non plus fourni à la Cour de contrats ou de détails sur les contrats conclus par les distributeurs locaux avec leurs fournisseurs.

[8] Le témoignage de M. Ferris portait principalement sur la manière dont l'appelante alimentait ses réseaux et sur les 106 exemples de factures figurant à la pièce A-1, en mettant l'accent sur les quatre catégories d'éléments figurant sur les factures. Je n'ai pas trouvé son témoignage sur les factures particulièrement utile puisque les factures sont claires et que, comme je vais l'expliquer, les distributeurs locaux étaient tenus, conformément au paragraphe 79.17(1) de la *Loi de 1998 sur la*

*Commission de l'énergie de l'Ontario*¹ (la « **Loi sur la CÉO** ») et aux règlements pertinents, de détailler leurs factures afin d'indiquer les quatre catégories d'éléments.

[9] En outre, le témoignage de M. Ferris était limité puisqu'il n'a pas travaillé pour l'appelante au cours des années visées par le présent appel.

[10] En tant que président d'Elenchus Research Associates, Inc., M. Todd conseille de nombreux distributeurs canadiens d'électricité, y compris la majorité des distributeurs locaux ainsi que des services publics d'électricité intégrés tels qu'Hydro-Québec et Énergie Nouveau-Brunswick. Ses conseils portent principalement sur le fonctionnement des différents marchés réglementés de l'électricité au Canada, y compris les demandes d'augmentation des tarifs.

[11] Il est titulaire d'un baccalauréat en génie électrique et d'une maîtrise en économie et en sciences de la gestion, tous deux obtenus à l'Université de Toronto. Il n'est pas un ingénieur professionnel. Il a déclaré qu'il s'était redéfini en tant qu'économiste.

[12] M. Todd n'a jamais travaillé comme employé d'un distributeur local, d'une société de transport, d'une société qui produit de l'électricité ou d'une des entités qui réglementent le marché de l'électricité en Ontario.

[13] L'appelante a d'abord présenté M. Todd à la Cour en tant que témoin expert. Après avoir tenu un *voir dire*, j'ai décidé que son rapport d'expertise n'était pas recevable. Les motifs de ma décision prononcés de vive voix sont joints à l'annexe A. Je n'ai pas jugé nécessaire le rapport d'expertise de M. Todd.

[14] Comme le montre l'annexe A, j'ai conclu que les réponses de M. Todd aux questions posées par l'appelante ne contenaient pas de faits d'une nature technique telle que j'avais besoin d'aide pour comprendre ces faits. Si un témoin profane avait fourni les différents faits exposés dans le rapport de M. Todd, j'aurais pu forger ma propre conclusion sans l'aide d'un expert.

[15] En outre, comme je l'ai indiqué dans mes motifs prononcés de vive voix, l'objectif premier du rapport de M. Todd est de fournir des éléments de preuve factuels; il ne s'agit pas de donner une opinion ou d'opérer une déduction à partir

¹ L.O. 1998, ch. 15, annexe B.

des faits. Je n'ai pas besoin d'un expert pour connaître les faits. J'ai besoin d'un témoin profane dont les faits peuvent être vérifiés lors d'un contre-interrogatoire.

[16] Après que je me sois prononcé sur la question, l'appelante a décidé de présenter M. Todd à la Cour en tant que témoin des faits. Le témoignage de M. Todd a été utile en ce qui concerne la structure du marché de l'électricité en Ontario. Toutefois, il n'a pas été en mesure de fournir des éléments de preuve concernant les livraisons individuelles effectuées par les distributeurs locaux à leurs différents clients. Seul un employé d'un distributeur local peut fournir cette preuve. M. Todd ne pouvait que me dire comment les divers organismes de réglementation et la législation provinciale pertinente régissaient les activités des distributeurs locaux.

[17] M. Lusney, en tant que directeur des systèmes électriques chez Power Advisory, supervise la plupart des analyses de l'entreprise concernant les secteurs de l'électricité au Canada et en Amérique du Nord. Power Advisory est une société de conseil en gestion dans le secteur de l'électricité. M. Lusney a fait remarquer que Power Advisory fournit des services traditionnels de conseil en gestion comprenant l'évaluation des actifs, la prévision des prix, l'évaluation des marchés, l'orientation stratégique et l'analyse des investissements.

[18] M. Lusney est titulaire d'un baccalauréat et d'une maîtrise en génie électrique, tous deux obtenus à l'Université Queen's. Il est un ingénieur professionnel.

[19] Contrairement à M. Todd, M. Lusney a travaillé pour des parties intervenant sur le marché de l'électricité de l'Ontario. Avant de se joindre à Power Advisory, il a travaillé pour l'Office de l'électricité de l'Ontario et, entre 2006 et 2008, pour un distributeur local, Hydro Ottawa Limited. Lorsqu'il travaillait à Hydro Ottawa, il était chargé de soutenir le processus de planification, plus précisément le développement, l'allocation et la justification des budgets de planification des immobilisations.

[20] L'intimé a d'abord présenté M. Lusney à la Cour en tant que témoin expert. Après avoir tenu un *voir dire*, j'ai décidé que son rapport d'expertise n'était pas recevable. Mes motifs sont les mêmes que ceux pour lesquels j'ai exclu le rapport d'expertise de M. Todd : le rapport de M. Lusney n'était pas nécessaire, car il n'y avait rien dans son rapport d'une nature technique au point qu'un expert était nécessaire. En outre, il s'agissait d'une tentative d'apporter des éléments de preuve factuels par l'intermédiaire d'un expert plutôt que d'un témoin profane.

[21] L'intimé a ensuite appelé M. Lusney comme témoin des faits. Le témoignage de M. Lusney a été utile en ce qui concerne la structure du marché de l'électricité en Ontario. En outre, il a été en mesure de fournir certains éléments de preuve concernant le fonctionnement d'Hydro Ottawa; toutefois, ces éléments de preuve étaient limités puisqu'il n'a pas travaillé pour Hydro Ottawa au cours de la période pertinente et qu'il ne semble pas avoir participé directement à la réalisation des fournitures d'Hydro Ottawa à ses différents clients.

Sommaire des faits

[22] Le marché de l'électricité de l'Ontario est fortement réglementé.

[23] Seules les entités enregistrées peuvent participer au marché de l'électricité de l'Ontario. Les activités que ces entités peuvent exercer sont limitées par la loi. L'électricité ne peut être achetée pour être revendue que sur le marché géré par le gouvernement, les frais de transport de l'électricité sont fixés par les organismes de réglementation gouvernementaux, le prix total auquel les entités peuvent vendre l'électricité aux consommateurs finaux est fixé par les organismes de réglementation gouvernementaux, et le gouvernement dicte ce qui peut figurer sur les factures délivrées à l'intention des consommateurs finaux et la manière dont ces renseignements peuvent y figurer.

[24] Au cours de la période pertinente, les principaux acteurs du marché de l'électricité de l'Ontario étaient les entités qui produisent l'électricité (les « **producteurs** »), la Société indépendante d'exploitation du réseau d'électricité (la « **SIERE** »), les entités qui transmettent l'électricité (les « **transporteurs** ») et les distributeurs locaux qui vendent l'électricité à la plupart des consommateurs.

[25] Les témoins ont également renvoyé aux détaillants. M. Todd a fait remarquer qu'il y a 70 détaillants agréés en Ontario, mais que seuls quelques-uns sont actifs.

[26] MM. Todd et Lusney ont fourni des descriptions similaires de la manière dont chacun des acteurs clés participe au marché de l'électricité de l'Ontario.

[27] Les producteurs sont les entreprises qui créent l'électricité. Les principaux producteurs situés en Ontario sont Ontario Power Generation et Bruce Power (qui produisent de l'électricité à partir de réacteurs nucléaires). En outre, l'Ontario compte plusieurs petits producteurs qui produisent de l'électricité au moyen de centrales au gaz, de parcs solaires et de générateurs éoliens. Les témoins ont noté que les producteurs situés en dehors de l'Ontario, comme Hydro-Québec, vendent

également sur le marché de l'électricité de l'Ontario. En outre, l'électricité produite en dehors de l'Ontario peut également être vendue sur le marché ontarien par des grossistes (les « **grossistes** »), qui achètent de l'électricité aux producteurs pour la revendre.

[28] La SIERE est un organisme gouvernemental qui gère le système électrique de l'Ontario en temps réel afin de garantir un approvisionnement adéquat en électricité dans la province, à la fois de manière ponctuelle et sur une base annuelle. Les producteurs et les grossistes vendent leur électricité sur un marché géré par la SIERE. Le marché fonctionne en temps réel et met en relation les producteurs et les grossistes qui souhaitent vendre une quantité précise d'électricité à un prix donné sur le marché de l'Ontario avec les distributeurs locaux, les grands clients industriels et les grossistes qui sont prêts à acheter la quantité précise au prix donné. Ce prix est appelé prix de rajustement du marché (PRM).

[29] Les transporteurs transportent l'électricité des producteurs vers les distributeurs locaux et vers quelques grands clients commerciaux connectés aux systèmes de transmission (par exemple, les aciéries à Hamilton). Hydro One et ses filiales possèdent 95 % de la capacité du réseau de transport. Certaines organisations autochtones et une société fermée américaine détiennent les 5 % restants de la capacité.

[30] En raison de la haute tension du réseau de transport, seuls les grands utilisateurs commerciaux d'électricité peuvent s'y raccorder. Tous les autres utilisateurs ne peuvent accéder à l'électricité qu'en se connectant au réseau d'un distributeur local. Les distributeurs locaux transforment l'énergie de la haute tension à la basse tension et la vendent ensuite, à un niveau de tension utilisable, aux utilisateurs résidentiels et commerciaux et aux petites industries. Par conséquent, la plupart des consommateurs de l'Ontario achètent de l'électricité auprès de distributeurs locaux. Au cours de la période pertinente, l'appelante n'a acheté de l'électricité qu'auprès de distributeurs locaux.

[31] L'Ontario compte 61 distributeurs locaux agréés. Les municipalités sont propriétaires de la plupart d'entre eux. Ces distributeurs locaux sont au service de leurs communautés locales. En effet, chacun des distributeurs locaux n'est autorisé à vendre que dans un secteur désigné. Le secteur désigné est généralement le secteur de la municipalité locale.

[32] En plus d'être un transporteur, Hydro One est également un distributeur local. Elle dessert les parties de la province de l'Ontario qui ne sont pas desservies par les autres distributeurs locaux.

[33] Les consommateurs peuvent également acheter de l'électricité auprès de ce que l'on appelle les détaillants. Comme je l'ai indiqué précédemment, M. Todd a affirmé que peu de détaillants étaient actifs en Ontario au cours de la période pertinente. Il a noté que le recours aux détaillants était, en fait, une expérience ratée. Les consommateurs qui achètent de l'électricité à des détaillants doivent acheter des services de transport au distributeur local pour le secteur dans lequel ils vivent ou exercent leurs activités. L'appelante n'a pas acheté d'électricité à des détaillants au cours de la période pertinente.

[34] Lors de l'achat d'électricité, l'appelante s'est approvisionnée auprès de différents distributeurs locaux. Il est indiqué dans l'ECFP que l'appelante n'avait pas de fournisseurs distincts ni de contrats pour l'électricité, les services de transport et les services de distribution en dehors des distributeurs locaux².

[35] Comme je l'ai indiqué précédemment, le marché de l'électricité en Ontario est fortement réglementé. Cela se fait principalement par l'application des dispositions de la *Loi de 1998 sur l'électricité*, L.O. 1998, ch. 15, annexe A (la « **Loi sur l'électricité** ») et les dispositions de la Loi sur la CÉO.

[36] L'article 57 de la Loi sur la CÉO prévoit qu'un permis doit avoir été délivré à une entité avant qu'elle puisse, entre autres choses, effectuer les opérations suivantes :

- être propriétaire ou exploitant d'un réseau de distribution;
- être propriétaire ou exploitant d'un réseau de transport;
- produire de l'électricité [...];
- vendre de l'électricité au détail;
- vendre ou acheter de l'électricité sur les marchés administrés par la SIERE.

² ECFP, par. 6.

[37] Le paragraphe 71(1) de la Loi sur la CÉO dispose qu'un transporteur ou un distributeur local ne doit pas exercer d'autres activités commerciales que le transport ou la distribution d'électricité³.

[38] En vertu de l'article 57, un distributeur local ne peut exercer une activité de propriété ou d'exploitation d'un réseau de transport que si un permis lui est délivré à cet effet. Je ne dispose d'aucune preuve qu'un distributeur local à part Hydro One était titulaire d'un permis l'autorisant à être propriétaire ou exploitant d'un réseau de transport. Je déduis de cette absence de preuve qu'aucun distributeur local à part Hydro One n'était titulaire d'un permis l'autorisant à être propriétaire ou d'exploitant d'un réseau de transport.

[39] Par conséquent, en vertu de la Loi sur les CÉO, les activités de distributeurs locaux se limitent à la vente d'électricité aux consommateurs dans leur secteur défini.

[40] Le paragraphe 70(11) de la Loi sur la CÉO prévoit, de fait, qu'un distributeur local ne peut distribuer de l'électricité que dans le secteur précisé dans son permis. L'article 28 et le paragraphe 29(1) de la Loi sur l'électricité imposent à un distributeur local l'obligation de vendre de l'électricité à toute personne qui demande à être raccordée à son réseau de distribution.

[41] Ces dispositions sont conformes au témoignage de M. Todd et de M. Lusney qui ont témoigné que les distributeurs locaux doivent être titulaires de permis, qu'ils ne peuvent exercer leurs activités que dans le secteur qui leur a été attribué et qu'ils ne peuvent pas acquérir une installation de production⁴. Ils ont également témoigné que les producteurs ne peuvent pas acquérir de distributeurs ou de transporteurs locaux. Leur témoignage est conforme à l'article 81 de la Loi sur la CÉO et au paragraphe 29.1(2) de la Loi sur l'électricité.

[42] L'article 78 de la Loi sur la CÉO prévoit que la seule somme qu'un transporteur peut facturer pour le transport de l'électricité et la seule somme qu'un distributeur local peut facturer pour la distribution et la vente de l'électricité est la somme fixée par la Commission de l'énergie de l'Ontario. Comme l'ont expliqué MM. Todd et Lusney, les tarifs que les transporteurs et les distributeurs locaux

³ Des exceptions sont prévues, notamment pour les petites installations de production d'énergie renouvelable et celles autorisées en application de règles établies par voie réglementaire.

⁴ Voir également les articles 80 et 81 de la Loi sur la CÉO.

peuvent appliquer sont fixés en permanence par la Commission de l'énergie de l'Ontario.

[43] MM. Todd et Lusney ont témoigné que la Commission de l'énergie de l'Ontario utilise un modèle de recouvrement des coûts pour fixer le tarif qu'un distributeur local peut facturer à ses clients. Le tarif permet aux distributeurs locaux de récupérer les sommes qu'ils versent aux producteurs et aux grossistes lorsqu'ils achètent de l'électricité sur le marché de la SIERE, les sommes qu'ils versent aux transporteurs pour acheminer l'électricité des producteurs vers leur réseau de distribution, les frais facturés par les organismes de réglementation tels que la SIERE et les coûts qu'ils engagent pour exploiter leur réseau de distribution et de vente (dans la Loi sur la CÉO, le réseau de distribution et de vente est désigné comme la *vente d'électricité au détail*)⁵.

[44] Le taux comprend également un élément de profit. L'élément de profit est calculé sur les coûts qu'un distributeur local engage dans l'exploitation de son réseau de distribution et de vente. Les distributeurs locaux ne sont pas autorisés à réaliser un bénéfice sur les coûts qu'ils engagent pour acheter l'électricité, sur les coûts qu'ils engagent pour l'acheminer vers leur réseau de distribution ou sur les frais réglementés.

[45] Tous les témoins ont pris connaissance des factures délivrées par les différents distributeurs locaux à l'intention de l'appelante. Les témoins se sont concentrés sur les différentes rubriques des factures qui, ensemble, constituent la somme totale facturée à l'appelante. Les éléments individuels figurant sur les factures varient d'un distributeur local à l'autre et, pour un distributeur local, d'une facture à l'autre.

[46] La Loi sur la CÉO exige que chaque distributeur local détaille ses factures. L'article 79.17 prévoit que les factures doivent être établies sous une forme prescrite par le règlement ou approuvée par le ministre. Les renseignements devant figurer sur la facture d'un distributeur local sont énoncés dans le règlement 275/04 de la Loi sur la CÉO, intitulé *Renseignements sur les factures émises à certaines catégories de consommateurs d'électricité* (le « **Règlement sur les factures** »). Conformément au Règlement sur les factures, les factures délivrées par les distributeurs locaux aux consommateurs appelés « petits consommateurs », qui comprennent la plupart des clients résidentiels et des clients commerciaux (y compris l'appelante), doivent comporter les renseignements suivants :

⁵ Voir les paragraphes 78(2) et (3) de la Loi sur la CÉO.

- le titre *Frais d'électricité*;
- les sous-titres suivants doivent être inclus sous le titre « *Frais d'électricité* » :
 - *Électricité*;
 - *Livraison*;
 - *Frais réglementés*;
 - *Contributions au remboursement de la dette*.
- Sous le sous-titre *Électricité*, la quantité d'électricité consommée, le prix de l'électricité et toute autre information requise par d'autres règlements pris en application de la Loi sur la CÉO doivent être indiqués clairement et séparément;
- Sous le sous-titre *Livraison*, la facture doit clairement indiquer le coût total des frais de livraison;
- Sous le sous-titre *Frais réglementés*, la facture doit indiquer clairement le coût total des frais réglementés;
- Sous le sous-titre *Contributions au remboursement de la dette*, la facture doit clairement indiquer le montant total des contributions au remboursement de la dette payables;
- la facture doit comporter des renseignements du relevé de la consommation d'électricité;
- la facture doit indiquer clairement la consommation d'électricité du consommateur mesurée par le compteur du consommateur;
- le distributeur local doit inclure sur la facture ou joindre à celle-ci le glossaire des termes visés au paragraphe 10(1) du Règlement sur les factures [le glossaire des termes fournit une description de chacun des quatre sous-titres];
- la facture doit inclure le site Web et le numéro de téléphone du distributeur local dans une note qui suit le glossaire et qui est rédigé comme suit : « Pour obtenir une explication détaillée des termes relatifs à l'électricité, visitez » (*le site Web du distributeur, le cas échéant*) ou www.oeb.gov.on.ca »;

- la facture doit comporter tout message relatif aux économies d'énergie, aux autres sources d'énergie ou aux sources d'énergie renouvelable formulé par le ministre⁶.

[47] L'article 9 du Règlement sur les factures prévoit que les seuls renseignements qu'un distributeur local peut fournir sur les factures en ce qui concerne le titre *Frais d'électricité* et les quatre sous-titres sont ceux qui sont précisés dans le Règlement sur les factures, dans un autre règlement pris en application de la Loi sur la CÉO ou dans une disposition ou un règlement pris en application de la Loi sur l'électricité ou de la *Loi de 2010 sur la prestation ontarienne pour l'énergie propre*.

[48] Les paragraphes 3(2) et 4(2) du Règlement sur les factures précisent comment le distributeur local doit calculer les sommes indiquées dans les sous-titres *Frais de livraison* et *Frais réglementés*.

[49] La plupart des factures figurant aux onglets 1 à 106 de la pièce A-1 contiennent les titres et sous-titres requis. Toutefois, certaines factures sont plus détaillées que d'autres. En outre, toutes les factures ne contiennent pas le glossaire des termes et la formulation requise en ce qui concerne le site Web du distributeur local.

[50] Par exemple, la facture figurant à la page 133 de la pièce A-1, délivrée par Toronto Hydro-Electric System (« **Toronto Hydro** »), contient le titre [TRADUCTION] *Frais d'électricité*, quatre sous-titres, à savoir [TRADUCTION] *Électricité*, [TRADUCTION] *Livraison*, [TRADUCTION] *Frais réglementés* et [TRADUCTION] *Contributions au remboursement de la dette*, ainsi qu'une somme unique pour chaque sous-titre, tous ces éléments étant requis par la réglementation. Les quatre sommes indiquées pour chaque sous-titre sont ensuite additionnées, le total étant désigné comme la [TRADUCTION] *Somme totale de vos frais d'électricité*. La TVH est ensuite ajoutée au total, ce qui donne une somme désignée comme étant le [TRADUCTION] *Total dû*.

[51] La seule information figurant sur la facture pour chaque sous-titre est la somme unique. Aucune autre information n'est fournie, à une exception près. Le sous-titre [TRADUCTION] *Électricité* indique le nombre de kilowattheures (« **KWH** ») d'électricité consommés et le prix par KWH de l'électricité. C'est ce qu'exige l'article 2 du Règlement sur les factures.

⁶ Règlement sur les factures, articles 1, 2, 5, 6, 7, 8, 8.1 et 10 et paragraphes 3(1) et 4(1).

[52] Aucun calcul n'est présenté pour les sommes uniques incluses dans les trois autres sous-titres.

[53] La facture contient également le relevé mensuel du compteur⁷.

[54] Je qualifierai de « **factures d'information de base** » les factures du distributeur local qui n'indiquent qu'une seule somme pour chacun des quatre sous-titres requis (y compris le mode de calcul de la somme figurant sous le sous-titre [TRADUCTION] « *Électricité* »).

[55] D'autres factures délivrées par Toronto Hydro contiennent beaucoup plus de renseignements sous chaque sous-titre. Par exemple, la facture des pages 174 et 175 de la pièce A-1 porte sur une période similaire à celle couverte par la facture de la page 133, mais elle concerne un emplacement différent de Bell Canada. Cette facture contient également le titre [TRADUCTION] *Frais d'électricité* et les quatre sous-titres, à savoir [TRADUCTION] *Électricité*, [TRADUCTION] *Livraison*, [TRADUCTION] *Frais réglementés* et [TRADUCTION] *Contributions au remboursement de la dette*. Toutefois, au lieu d'indiquer une somme unique pour chaque sous-titre, plusieurs sommes sont indiquées, comme suit :

- Sous le sous-titre [TRADUCTION] *Électricité*, trois postes distincts y figurent avec une somme pour chacun d'entre eux. Chacune des trois lignes indique le KWH et le prix par KWH qui ont été utilisés pour calculer la somme de la ligne en question.
- Le sous-titre [TRADUCTION] *Livraison* comporte sept postes distincts, avec une somme pour chacun d'entre eux. Le calcul de six des sommes basées sur le KWH est illustré. Le septième poste est appelé [TRADUCTION] *Frais du consommateur*.
- Sous le sous-titre [TRADUCTION] *Frais réglementés*, trois postes distincts sont indiqués, avec une somme pour chacun d'entre eux. Le calcul de deux sommes basées sur le KWH est illustré. Le troisième poste est appelé [TRADUCTION] *Frais administratifs du service d'approvisionnement standard*.

⁷ Elle ne contient pas le glossaire des termes ou la formulation requise renvoyant au site Web de Toronto Hydro.

- Une seule ligne et une seule somme figurent sous le sous-titre [TRADUCTION] *Contributions au remboursement de la dette*. La somme est calculée en fonction du KWH.

[56] Toutes les sommes figurant sur la facture dans les sous-rubriques (les 13 sommes) sont additionnées, et la somme totale est indiquée à côté du titre [TRADUCTION] *Total des frais d'électricité*. La TVH est ensuite ajoutée à la somme totale des frais d'électricité, ce qui donne le [TRADUCTION] *Total dû*.

[57] Je qualifierai de « **factures détaillées** » les factures des distributeurs locaux qui comportent plus qu'une seule somme pour les quatre sous-titres requis.

[58] Presque toutes les factures d'informations de base et les factures détaillées contiennent un total de tous les postes de la facture désignés comme étant [TRADUCTION] *Frais d'électricité*, [TRADUCTION] *Frais d'électricité totaux*, [TRADUCTION] *Vos frais d'électricité totaux*, [TRADUCTION] *Vos frais d'électricité*, [TRADUCTION] *Total des frais d'électricité courants*, [TRADUCTION] *Total des frais d'électricité*, [TRADUCTION] *Total de vos frais d'électricité*, ou [TRADUCTION] *Frais d'électricité*.

[59] MM. Todd et Lusney ont expliqué que les sommes distinctes figurant sur la facture détaillée de Toronto Hydro sont les sommes utilisées pour calculer le montant pertinent de chaque sous-titre conformément au Règlement sur les factures. Par exemple, les sept postes du sous-titre *Livraison* sont les sommes que Toronto Hydro doit inclure dans le calcul du coût des frais de livraison en application du paragraphe 3(2) du Règlement sur les factures. La divulgation des sept postes particuliers du sous-titre *Livraison* n'était pas requise par le paragraphe 3(1) du Règlement sur les factures. Le paragraphe 3(1) n'oblige le distributeur local qu'à divulguer le coût total des frais de livraison.

[60] En fonction des échantillons de factures fournis aux onglets 1 à 106, il semble que la majorité des distributeurs locaux ont utilisé des factures d'information de base, qui ne fournissent que des renseignements limités similaires à ceux qui figurent sur la facture d'information de base de Toronto Hydro⁸. Toutefois, outre Toronto Hydro, plusieurs autres distributeurs locaux ont fourni des renseignements plus détaillés similaires à ceux figurant sur la facture détaillée de Toronto Hydro⁹. Il

⁸ Voir les onglets 35, 37 à 42, 44, 46 à 49, 51 à 53, 57 à 61, 63 à 65, 67, 69 à 72, 74 à 85, 87 à 89, 91, 92, 99, 101 à 105.

⁹ Voir les onglets 36, 43, 45, 50, 54 à 56, 62, 66, 73, 90, 93, 100, 106.

semble que Toronto Hydro et Hydro One¹⁰ soient les seuls distributeurs locaux à avoir délivré à la fois des factures d'information de base et des factures détaillées.

[61] Certains distributeurs locaux ont délivré des factures détaillées qui ne contenaient pas les sous-titres requis par le Règlement sur les factures. Par exemple, la facture de Waterloo North Hydro à l'onglet 43 de la pièce A-1 contient le sous-titre [TRADUCTION] *Électricité*, mais regroupe ensuite tous les autres frais sous le sous-titre [TRADUCTION] *Vos autres frais*. Les factures de Welland Hydro-Electric System Corp. à l'onglet 45 de la pièce A-1 ne contiennent pas de sous-titres; tous les postes figurent sous le titre [TRADUCTION] *Frais et crédits*. Kitchener-Wilmot Hydro regroupe tous les éléments sous un même titre : [TRADUCTION] *Vos frais d'électricité*¹¹.

[62] La facture de Cornwell Electric (onglet 68 de la pièce A-1) ne fournit que des renseignements limités. Cependant, la facture ne comporte que deux postes : l'un est une redevance pour l'électricité consommée et l'autre s'intitule [TRADUCTION] *Contribution pour remboursement de la dette*. La somme indiquée pour la contribution pour remboursement de la dette est de 0. Aucune somme n'est incluse pour les frais de livraison ou les frais réglementés.

[63] Une autre incohérence dans les factures détaillées incluses dans la pièce A-1 concerne le détail de l'électricité consommée. Le Règlement sur les factures exige des distributeurs locaux qu'ils indiquent, sous le titre *Électricité*, la quantité d'électricité consommée et le coût de l'électricité. La plupart des factures comportent deux types de frais pour l'électricité consommée. Le premier est basé sur la quantité de KWH consommée au cours du mois multipliée par la somme que le distributeur local a payée pour chaque KWH, et le second est ce que l'on appelle la prestation provinciale (également connue sous le nom de Rajustement global).

[64] M. Todd a expliqué que certains producteurs reçoivent deux sommes pour leur électricité : le prix du marché en temps réel déterminé lorsque l'électricité est vendue sur le marché de la SIERE et la prestation provinciale. La prestation provinciale est la différence, le cas échéant, entre le prix du marché et un prix minimum garanti offert par le gouvernement de l'Ontario à certains producteurs. Les

¹⁰ Voir les onglets 40 et 55 de la pièce A-1.

¹¹ Voir l'onglet 50 de la pièce A-1. Pour d'autres factures similaires, voir les onglets 93, 98 et 100 de la pièce A-1.

distributeurs locaux versent la prestation provinciale aux producteurs. Il est ensuite inclus dans le prix que les distributeurs locaux sont autorisés à facturer à leurs clients.

[65] Certains distributeurs locaux qui ont délivré une facture détaillée, comme Toronto Hydro¹², indiquent la prestation provinciale sous le sous-titre [TRADUCTION] *Électricité*, tandis que d'autres, comme Festival Hydro (situé à Stratford, en Ontario) et Waterloo North Hydro, n'incluent pas la prestation provinciale ou le rajustement global sous le sous-titre [TRADUCTION] *Électricité*, mais plutôt dans un sous-titre intitulé [TRADUCTION] *Vos autres frais*¹³. Cela signifie que les distributeurs locaux tels que Festival Hydro et Waterloo North Hydro n'indiquent pas leur coût total d'acquisition de l'électricité dans le sous-titre [TRADUCTION] *Électricité*. Une partie de ce coût figure dans un autre sous-titre.

[66] Étant donné que je n'ai entendu le témoignage d'aucun distributeur local, je ne comprends pas très bien pourquoi la majorité des distributeurs locaux ne fournissent que les renseignements de base requis par le Règlement sur les factures, alors que d'autres distributeurs locaux fournissent davantage de renseignements sur la manière dont les frais de chaque sous-titre sont calculés. On ne sait pas non plus pourquoi certains distributeurs locaux ne fournissent pas les renseignements requis par le Règlement sur les factures ou pourquoi, dans au moins une situation, il n'y a pas de frais détaillés pour la livraison ou les frais réglementés.

[67] Chacun des témoins a décrit des éléments qui figuraient sur certaines des factures détaillées. Je n'ai pas trouvé ce témoignage particulièrement utile parce que les distributeurs locaux qui délivraient des factures détaillées n'étaient pas cohérents en ce qui concerne les postes qu'ils détaillaient sur les factures et parce que la majorité des distributeurs locaux délivraient des factures d'information de base. En outre, je ne dispose d'aucune preuve concernant la manière dont les distributeurs locaux qui ont délivré des factures d'information de base ont calculé les sommes indiquées dans chacun des quatre sous-titres.

[68] La preuve qui m'est présentée est que la Commission de l'énergie de l'Ontario, appliquant le Règlement sur les factures, a dicté les éléments à divulguer sur les factures des distributeurs locaux, y compris les sous-titres à utiliser et les sommes qui devaient figurer sous chaque sous-titre. Ceci, et l'absence de preuve du contraire, me conduit à déduire que la ventilation n'est pas basée sur ce que les distributeurs locaux croyaient avoir fourni, mais plutôt sur ce qu'ils étaient tenus de

¹² Voir l'onglet 3 de la pièce A-1.

¹³ Voir les onglets 93 et 100 de la pièce A-1.

ventiler en application du Règlement sur les factures. Il me faudrait des éléments de preuve du contraire de la part d'un distributeur local pour m'amener à tirer une conclusion différente.

Résumé du droit

[69] Lors du calcul de sa taxe nette en application du paragraphe 225(1) de la Loi sur la TPS, une personne, telle que l'appelant, peut demander des crédits de taxe sur les intrants. Le paragraphe 169(1) de la Loi sur la TPS contient les règles générales en matière de demandes de crédit de taxes sur les intrants. En voici les parties applicables :

Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

A x B

où :

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

B :

[. . .]

c) [. . .] le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis ou importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans la province, selon le cas, pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

[70] En application du paragraphe 169(1), la capacité d'une personne à demander des crédits de taxe sur les intrants dépend de l'utilisation prévue ou réelle du bien ou du service dans le cadre des activités commerciales de la personne.

[71] Il n'est pas contesté que tout bien ou service acquis par l'appelante auprès d'un distributeur local l'a été pour être consommé ou utilisé dans le cadre de ses activités commerciales. Elle avait le droit de demander, et a effectivement demandé,

dans sa déclaration de TPS, des crédits de taxe sur les intrants équivalant à 100 % de la TPS qu'elle a payée aux distributeurs locaux.

[72] Toutefois, au moment où l'Ontario et la Colombie-Britannique ont accepté d'être des *provinces participantes* pour l'application de la Loi sur la TPS, cette dernière a été modifiée pour ajouter l'article 236.01, qui peut exiger qu'une personne récupère une partie des crédits de taxe sur les intrants qu'elle a demandés en application du paragraphe 169(1). Plus précisément, l'article 236.01 oblige certaines personnes à récupérer les crédits de taxe sur les intrants qu'elles ont demandés au titre de la taxe qu'elles ont payée en application du paragraphe 165(2), des articles 212.1 et 218.1 et de la section IV.1 sur l'acquisition, l'importation ou le transfert dans une province donnée de certains biens ou services déterminés. L'article 236.01 s'applique aux fournitures effectuées en Ontario entre le 1^{er} juillet 2010 et le 30 juin 2018. Cette période comprend les années en cause dans le présent appel.

[73] Pour comprendre le fonctionnement de la récupération, il faut d'abord comprendre comment la TPS est prélevée en application de la Loi sur la TPS.

[74] La TPS est prélevée aux termes de quatre sections distinctes, chacune d'entre elles imposant la taxe. Les quatre sections sont les suivantes :

- La section II, qui prévoit la perception de la taxe sur les fournitures taxables qui sont effectuées au Canada. Il s'agit de la taxe prélevée sur les fournitures effectuées au Canada;
- La section III, qui prévoit la perception de la taxe sur toutes les marchandises importées au Canada, qu'elles soient ou non assujetties à des droits de douane canadiens;
- La section IV, qui prévoit la perception de la taxe sur les services importés et les biens meubles incorporels;
- La section IV.1, qui prévoit la perception de la taxe sur les biens et services introduits dans une province participante.

[75] Chacune des sections prévoit la perception de la TPS fédérale à des taux multiples.

[76] Le paragraphe 165(1) prévoit l'application de la taxe de la section II au taux de 5 % sur toutes les fournitures taxables effectuées au Canada. Le

paragraphe 165(2) prévoit une taxe supplémentaire sur les fournitures taxables effectuées dans une province dite participante, au taux applicable à cette province. Une province participante est une province qui a convenu avec le gouvernement fédéral de partager les recettes de la TPS. Depuis le 1^{er} juillet 2010, l'Ontario est une province participante. Par conséquent, une taxe supplémentaire au taux de 8 % est prélevée en application du paragraphe 165(2) de la Loi sur la TPS sur toutes les fournitures taxables qui sont réputées, aux termes de cette loi, avoir été effectuées en Ontario. Il en résulte un taux d'imposition total de 13 %, appelé taux de la TVH.

[77] Les sections III, IV et IV.1 fonctionnent de manière similaire. La taxe au taux de 5 % est prélevée en application des articles 212 et 218¹⁴ de la section III et de la section IV respectivement. La taxe additionnelle sur les fournitures consommées dans les provinces participantes (p. ex., le taux de 8 % pour l'Ontario) est prélevée en application des articles 212.1 et 218.1 de la section III et de la section IV respectivement. L'impôt de la section IV.1 n'est prélevé qu'au taux d'imposition de la province participante concernée (p. ex., le taux de 8 % pour l'Ontario).

[78] Au cours des périodes en cause dans le présent appel, le paragraphe 236.01(2) exigeait que les crédits de taxe sur les intrants relatifs à la taxe payable au taux additionnel de 8 % de l'Ontario soient récupérés pour certaines fournitures déterminées effectuées en Ontario, que la taxe ait été perçue en application de la section II, III, IV ou IV.1.

[79] La question en litige dans le présent appel porte sur le montant des crédits de taxe sur les intrants que l'appelante doit récupérer au titre de la taxe de 8 % qu'elle a payée en application du paragraphe 165(2) de la section II, de l'article 212.1 de la section III, de l'article 218.1 de la section IV ou de la section IV.1 sur les fournitures qui lui ont été effectuées par les distributeurs locaux. Il ressort des éléments de preuve dont je dispose que les distributeurs locaux n'ont prélevé que la taxe de 8 % en application du paragraphe 165(2) de la section II.

[80] Le paragraphe 236.01(2) est rédigé en ces termes :

Si un accord d'harmonisation de la taxe de vente conclu avec le gouvernement d'une province participante relativement au nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée permet la récupération de crédits de taxe sur les intrants, les grandes entreprises sont tenues d'ajouter, dans le calcul de leur taxe nette pour leur période de déclaration qui comprend un moment prévu par règlement, la totalité ou

¹⁴ Également à l'article 218.01 pour la taxe de la section IV à l'égard de certaines institutions financières.

une partie, déterminée selon les modalités réglementaires, de leur crédit de taxe sur les intrants provincial déterminé.

[81] L'accord d'harmonisation de la taxe de vente conclu entre le gouvernement fédéral et l'Ontario prévoit la récupération des crédits de taxe sur les intrants. Par conséquent, la récupération s'applique à une *grande entreprise* qui a exercé ses activités en Ontario au moment prévu.

[82] Le paragraphe 236.01(1) définit la *grande entreprise* comme étant une personne visée par règlement ou faisant partie d'une catégorie réglementaire. Les règlements pertinents aux fins de l'article 236.01 sont ceux qui figurent à la partie 6 du *Règlement n° 2 sur le nouveau régime de la taxe sur la valeur ajoutée harmonisée* (le « **Règlement sur la récupération** »). Les deux parties reconnaissent que l'appelante est une personne visée aux fins de l'article 27 du Règlement sur la récupération et qu'elle est donc une grande entreprise aux fins du paragraphe 236.01(2).

[83] Comme je l'ai indiqué précédemment, la récupération s'est appliquée pendant les périodes en cause dans le présent appel. Les périodes en cause se sont déroulées au moment prévu tel qu'il est défini à l'article 30 du Règlement sur la récupération.

[84] Étant donné que l'appelante était une grande entreprise et que les périodes de déclaration en cause se sont déroulées au moment prévu, l'appelante était tenue, lors de la détermination de sa taxe nette pour les périodes de déclaration, d'ajouter tout ou partie d'un *crédit de taxe sur les intrants provincial déterminé*.

[85] Le *crédit de taxe sur les intrants provincial déterminé* est défini au paragraphe 236.01(1) de la Loi sur la TPS :

- (a) La partie d'un crédit de taxe sur les intrants d'une grande entreprise, relatif à un bien ou service déterminé, qui est attribuable à la taxe prévue au paragraphe 165(2), aux articles 212.1 ou 218.1 ou à la section IV.1 relativement à l'acquisition, à l'importation ou au transfert dans une province participante du bien ou service déterminé;
- (b) un montant visé par règlement se rapportant soit à un crédit de taxe sur les intrants d'une grande entreprise qui est attribuable à la taxe prévue au paragraphe 165(2), aux articles 212.1 ou 218.1 ou à la section IV.1, soit à un montant qui serait un tel crédit si les conditions prévues par règlement étaient remplies dans les circonstances prévues par règlement.

[86] L'alinéa a) est la partie pertinente de la définition aux fins du présent appel. Par conséquent, les crédits de taxe sur les intrants provinciaux déterminés de l'appelante correspondent à tous les crédits de taxe sur les intrants qu'elle a demandés au titre de la taxe payée au taux additionnel de 8 % de l'Ontario sur des *biens ou services déterminés* relativement à l'acquisition, à l'importation ou au transfert en Ontario des *biens ou services déterminés*.

[87] L'expression *Bien ou service déterminé* est définie à l'article 236.01 comme un bien ou service visé par règlement ou faisant partie d'une catégorie réglementaire.

[88] La section 3 du Règlement sur la récupération contient la liste des biens et services visés par règlement aux fins de la définition des *biens et services déterminés*. L'alinéa 28(1)e) du Règlement sur la récupération vise toute *forme d'énergie déterminée* qui est acquise ou transférée en Ontario.

[89] L'article 26 du Règlement sur la récupération définit l'expression *forme d'énergie déterminée* comme suit :

- a) Électricité, gaz et vapeur;
- b) toute chose, à l'exception du carburant destiné aux moteurs à propulsion, qui peut servir à produire de l'énergie :
 - (i) soit par combustion ou oxydation,
 - (ii) soit par suite d'une réaction nucléaire dans un réacteur servant à la production d'énergie.

[90] En raison de l'article 236.01 et du Règlement sur la récupération, l'appelante a été tenue de récupérer la partie des crédits de taxe sur les intrants qu'elle a demandés au titre de la taxe qu'elle avait payée en application du paragraphe 165(2) sur la contrepartie de la fourniture d'électricité par les distributeurs locaux.

[91] En outre, conformément au paragraphe 31(3) et à l'article 26 du Règlement sur la récupération, elle était tenue de récupérer la totalité de cette taxe au cours des périodes en cause.

[92] L'appelante a soulevé la question de savoir si la taxe qu'elle a payée en application du paragraphe 165(2) aux distributeurs locaux concernait une fourniture unique d'électricité ou des fournitures multiples d'électricité, des services de livraison et des services réglementés.

[93] La *fourniture taxable* est définie au paragraphe 123(1) comme la fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale. Une *fourniture* est définie comme la livraison de biens ou la prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation.

[94] Les termes *bien* et *service* sont également définis au paragraphe 123(1). Un *bien* est défini comme étant, à l'exclusion d'argent, tous biens — meubles et immeubles — tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque. Le *service* est défini de façon encore plus large comme tout ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni fourni à un employeur par une personne qui est un salarié, un dirigeant ou certaines autres personnes. La définition de *service* est très générale. Si une chose n'est pas un bien, de l'argent ou un service fourni par un salarié, elle sera réputée être un service aux fins de la Loi sur la TPS.

[95] En raison des définitions élargies des termes *fourniture*, *bien* et *service*, la fourniture de toute chose dans le cadre d'une opération commerciale sera potentiellement assujettie à la taxe.

[96] Compte tenu de ces définitions élargies, la question se pose souvent de savoir si un fournisseur a effectué une fourniture unique composée de plusieurs éléments constitutifs ou des fournitures multiples de biens ou de services distincts.

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

[98] Pour déterminer si un fournisseur a effectué une fourniture unique ou des fournitures multiples, la Cour doit suivre la décision de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Calgary (Ville) c. Canada*, 2012 CSC 20 (*Ville de Calgary*). Dans l'arrêt *Ville de Calgary*, la Cour suprême a adopté les principes résumés par le juge Rip (tel était alors son titre) dans la décision *O.A. Brown Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 678 (C.C.I.) (décision *O.A. Brown*). En d'autres termes, la Cour canadienne de l'impôt doit suivre les principes énoncés dans la décision *O.A. Brown*.

[99] L'entreprise O.A. Brown Ltd. exerçait une activité d'achat et de revente de bétail. Dans le cadre de ses activités, elle achetait du bétail aux enchères et le revendait ensuite à des clients. Après avoir acheté le bétail, O.A. Brown Ltd. supportait des coûts tels que l'alimentation, l'inoculation et le marquage des bovins

avant qu'ils ne soient vendus à ses clients. Elle engageait également des frais pour le transport du bétail jusqu'à ses clients et pour l'assurance transport.

[100] Lorsqu'elle facturait ses clients, O.A. Brown Ltd. détaillait chacun de ses coûts dans la facture, y compris le coût d'achat des bovins, les coûts d'alimentation et de marquage, le coût du transport des bovins jusqu'au client et le coût de l'assurance. La facture comprenait également une commission égale à environ 1 % de la valeur du bétail acheté.

[101] Dans le litige concernant l'entreprise O.A. Brown, l'intimée a fait valoir que l'appelante avait fourni deux choses : du bétail et un service. L'intimée a insisté sur le fait qu'O.A. Brown Ltd. a détaillé chacun de ses coûts. L'intimée a fait valoir qu'il s'agissait d'une preuve qu'O.A. Brown Ltd. traitait séparément chaque bien ou service qu'elle vendait à ses clients.

[102] L'entreprise O.A. Brown Ltd. a fait valoir que les frais de commission, d'inoculation, de marquage et de transport ne constituaient pas des services distincts. Il s'agissait d'intrants pour la fourniture du bétail.

[103] En décidant qu'O.A. Brown Ltd. avait effectué une fourniture unique, le juge Rip a fourni le cadre suivant pour déterminer si un fournisseur est à l'origine d'une fourniture unique ou de fournitures multiples :

En tranchant cette question, il est d'abord nécessaire de décider ce qui a été fourni en contrepartie du paiement. Il faut alors se demander si la fourniture globale est composée d'une seule fourniture ou de plus d'une fourniture. Le critère qui ressort de la jurisprudence anglaise est de savoir si, au fond et en réalité, la présumée fourniture séparée fait partie intégrante ou est un élément constitutif de la fourniture globale. Il faut examiner la nature véritable de l'opération pour en déterminer les attributs fiscaux. [. . .]¹⁵.

[104] Dans sa décision, le juge Rip a formulé les observations suivantes :

Un facteur à prendre en considération est de savoir s'il est possible, en réalité, d'enlever de la fourniture globale la présumée fourniture séparée. Ce facteur n'est pas concluant, mais il aide à déterminer le fond de l'opération. [. . .]

¹⁵ Décision O.A. Brown, par. 21.

Le fait que des frais sont exigés séparément à l'égard d'un élément d'une fourniture mixte ne modifie pas les attributs fiscaux de celui-ci. La question de savoir si la taxe est exigée est régie par la nature de la fourniture.

Dans chaque cas, il est utile de se demander s'il serait possible d'acheter chacun des divers éléments séparément et d'obtenir néanmoins un article ou service utile.

Car si cela n'est pas possible, il faut alors nécessairement conclure qu'une fourniture mixte qui ne peut pas être divisée aux fins de la taxe est en cause.¹⁶

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

L'examen de la jurisprudence révèle que la question de savoir si deux éléments forment une fourniture unique ou deux ou de multiples fournitures exige une analyse de la nature véritable des opérations, et il s'agit d'une question de fait tranchée avec une généreuse dose de bon sens. [. . .]¹⁷

[106] Dans l'arrêt *Ville de Calgary*, il s'agissait de savoir si la ville effectuait une fourniture unique relative à l'acquisition et à la construction de certaines installations de transport en commun ou si elle effectuait deux fournitures : une fourniture au public de l'exploitation de ses installations de transport en commun et une fourniture distincte à la province de l'Alberta quant à l'acquisition, la construction et la mise à disposition des installations de transport en commun pour les citoyens de Calgary.

[107] La Cour suprême du Canada a adopté le cadre défini par le juge Rip auquel j'ai fait référence au paragraphe 103 de mes motifs dans le présent appel. Au paragraphe 36 de ses motifs, la Cour suprême du Canada a ajouté ce qui suit :

Pour arriver à sa conclusion, le juge Rip a fait observer ce qui suit :

[. . .] il faudrait se demander dans quelle mesure les services qui constitueraient [...] une fourniture unique sont liés les uns aux autres, quelle est l'étendue de leur interdépendance et de leur enchevêtrement, et si chaque service fait partie intégrante d'un ensemble [composite] [par. 22]

(Citant *Mercantile Contracts Ltd. c. Customs & Excise Commissioners*, dossier n° LON/88/786, R.-U. (non publié).)

¹⁶ Décision O.A. Brown, par. 22 et 23.

¹⁷ 2007 CCI 223.

[108] La Cour suprême du Canada a noté que la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Canada c. Maritime Life Assurance Co.*, 2000 CanLII 16374 (C.A.F.) soutient la proposition selon laquelle le travail préparatoire, ou en vue d'effectuer une fourniture, ne devient pas un service distinct assujéti à la TPS.

[109] La Cour suprême a souligné qu'il faut faire preuve de bon sens pour déterminer si un fournisseur est à l'origine d'une fourniture unique ou de fournitures multiples (voir les paragraphes 37 et 43 de l'arrêt *Ville de Calgary*).

L'application de la loi aux faits

[110] La détermination du fait qu'une personne a effectué une fourniture unique ou des fournitures multiples se fait au cas par cas. Il faut examiner ce que la personne a fourni à son client. Normalement, il n'est pas possible de procéder à une détermination unique pour des fournitures effectuées par plusieurs personnes. Toutefois, la preuve dont je dispose montre que les 61 distributeurs locaux exerçaient leurs activités sur un marché fortement réglementé et que, malgré leurs politiques de facturation divergentes, ils effectuaient tous des livraisons très similaires, voire identiques.

[111] Chacun des distributeurs locaux a fourni de l'électricité qu'il a livrée aux locaux de l'appelante en utilisant le système électrique réglementé par la SIERE et d'autres organismes du gouvernement de l'Ontario.

[112] Au paragraphe 38 de sa décision dans l'arrêt *Ville de Calgary*, la Cour suprême du Canada note que, dans la décision *O.A. Brown*, l'ancien juge en chef Rip, appliquant le critère de la fourniture unique par opposition aux fournitures multiples, a estimé que les débours et la commission n'avaient pas été facturés pour des services qui constituaient des « fournitures distinctes, indépendantes de l'activité dans son ensemble ». Les activités d'achat, de marquage, d'inoculation et autres ne formaient un service utile que si elles étaient considérées ensemble.

[113] La Cour suprême a cité une partie de la conclusion suivante de l'ancien juge en chef Rip dans la décision *O.A. Brown* :

L'appelante achète du bétail conformément aux instructions de ses clients. Elle fournit ensuite le bétail à chaque client comme il l'a commandé. En fournissant ce service, l'appelante engage des frais d'alimentation, d'inoculation, de transport et d'assurance. L'appelante cherche à se faire rembourser ces frais et exige des honoraires pour ce service. Il est difficile de considérer ces activités d'achat comme des fournitures distinctes, indépendantes de l'activité dans son ensemble. Elles ne

forment un service utile que si elles sont considérées ensemble. Au fond et en réalité, la [prétendue] fourniture séparée, soit un service d'achat, fait partie intégrante de la fourniture globale, à savoir la fourniture de bétail. *Il n'est pas possible, en réalité, d'enlever de la fourniture globale les [prétendues] fournitures séparées, car celles-ci constituent en fait l'essence de cette fourniture. Les [prétendues] fournitures séparées sont liées à la fourniture de bétail à un point tel qu'elles font partie intégrante de l'ensemble au complet. Les services sont rendus en vertu d'un seul contrat, pour une contrepartie unique, quoique la facture soit détaillée.* L'appelante effectue une fourniture unique de bétail et la commission et les [frais] exigés font partie intégrante de la contrepartie y afférente. Ils n'équivalent pas à des fournitures séparées. C'est simplement une question de sens commun. Aucune TPS ne peut être perçue sur la commission exigée et sur les débours.

[Pas de caractères gras ou d'italiques dans l'original.]

[114] La Cour suprême du Canada a ensuite, au paragraphe 42, formulé comme suit la question posée dans le cadre de l'appel dont elle était saisie :

Au regard du critère établi dans *O.A. Brown*, il faut se demander si, au fond et en réalité, la fourniture de « services liés aux installations de transport » que la ville prétend distincte fait partie intégrante de la fourniture globale des « services de transport en commun ». Il appert de la jurisprudence que lorsqu'une fourniture est préparatoire à une autre (un « intrant » de cette autre fourniture), elle fait partie de la fourniture unique globale.

[115] La fourniture globale effectuée dans le cadre de l'appel dont je suis saisi est la fourniture d'électricité. Les clients des distributeurs locaux, tels que l'appelante, ont conclu des contrats d'achat d'électricité avec les distributeurs locaux. L'électricité est l'une des nécessités de la vie en Ontario, en particulier pour les exploitants commerciaux tels que l'appelante. L'appelante ne peut exercer ses activités sans accès à l'électricité.

[116] Suivant l'application par la Cour suprême du Canada du critère établi dans la décision *O.A. Brown*, je dois déterminer, dans le cadre de l'appel dont je suis saisi, si, en substance et en réalité, les dites fournitures distinctes de services de livraison et de services réglementés font partie intégrante de la fourniture globale d'électricité. Lorsqu'une fourniture est préparatoire à une autre (un « intrant » de cette autre fourniture), elle fait partie de la fourniture unique globale.

[117] La loi empêche les distributeurs locaux de produire de l'électricité. Ils doivent acheter l'électricité sur le marché ontarien. Ils fournissent ensuite l'électricité aux consommateurs individuels, dont l'appelante. Dans le cadre de la fourniture de

l'électricité, ils supportent le coût du transport de l'électricité par l'intermédiaire des réseaux des transporteurs. En outre, les distributeurs locaux doivent supporter des coûts de construction, d'exploitation et d'entretien de leurs réseaux de distribution. En outre, en participant au marché de l'électricité de l'Ontario, les distributeurs locaux doivent s'acquitter de diverses redevances réglementaires.

[118] La Commission de l'énergie de l'Ontario fixe le prix que les distributeurs locaux peuvent facturer à leurs clients et le mode de calcul de ce prix. Comme indiqué précédemment, la Commission de l'énergie de l'Ontario utilise un modèle de recouvrement des coûts pour déterminer le prix que chaque distributeur local peut facturer pour l'approvisionnement de ses clients.

[119] Le distributeur local a le droit d'être remboursé des coûts qu'il engage pour l'achat de l'électricité et le transport de l'électricité par les producteurs à ses lignes de distribution. Il a également le droit d'être remboursé pour les diverses redevances réglementaires qu'il engage. En outre, il a le droit de récupérer les différents coûts qu'il engage dans le cadre de ses activités, notamment les coûts de construction et d'entretien de ses lignes de distribution et les coûts de fonctionnement d'un service de vente et d'entretien.

[120] Les éléments de preuve dont je dispose montrent que les distributeurs locaux ont le droit de réaliser des bénéfices. Ces bénéfices sont calculés en fonction des coûts directs supportés par le distributeur local dans le cadre de son activité. Ce distributeur n'a pas le droit de réaliser un bénéfice sur les autres coûts qu'il engage, tels que le prix qu'il paie pour l'électricité, les redevances qu'il paie aux transporteurs ou les redevances qu'il paie aux autorités de réglementation.

[121] La situation de fait qui m'est présentée est très similaire à celle de l'affaire *O.A. Brown*. *O.A. Brown Ltd.* a également utilisé un modèle de recouvrement des coûts pour déterminer son prix de vente. Elle a calculé son prix de vente en fonction du coût des bovins, des frais d'alimentation et de marquage, du coût du transport des bovins jusqu'au client et du coût de l'assurance. Son prix de vente comprenait un élément de profit égal à 1 % de la valeur du bétail. Elle n'a pas réalisé de bénéfices sur les autres coûts qu'elle a supportés.

[122] À l'instar de l'affaire *O.A. Brown*, il est difficile, voire impossible, d'isoler les coûts que les distributeurs locaux supportent lorsqu'ils achètent de l'électricité, la font acheminer vers leur réseau de distribution local et la distribuent ensuite par l'intermédiaire de leur réseau local en tant que fournitures distinctes et

indépendantes de l'ensemble de l'activité. Ce n'est qu'ensemble que ces activités forment un service utile, la fourniture d'électricité.

[123] Au fond et en réalité, les dites fournitures distinctes de services de livraison et de services réglementés font partie intégrante ou sont un élément constitutif de la fourniture globale d'électricité. La fourniture aux distributeurs locaux des services de transport et des services réglementés est un travail de nature préparatoire à la fourniture de l'électricité. De même, les coûts que les distributeurs locaux supportent pour la distribution de l'électricité concernent des travaux de nature préparatoire à la fourniture d'électricité. Comme l'a souligné la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Ville de Calgary*, ces fournitures sont des éléments ou des composants de la fourniture globale unique d'électricité.

[124] Les distributeurs locaux ne peuvent pas fournir d'électricité s'ils n'achètent pas et ne transportent pas l'électricité jusqu'à leurs clients. Ils ne sont pas autorisés à produire de l'électricité ni à posséder des lignes de transmission. Afin d'acheter de l'électricité pour leurs clients et de la transporter jusqu'à leurs lignes de distribution, ils doivent participer au marché de l'électricité de l'Ontario et payer les redevances réglementaires requises. Pour paraphraser l'ancien juge en chef Rip, les distributeurs locaux ne peuvent pas, de manière réaliste, enlever les dites fournitures séparées de la fourniture globale, car celles-ci constituent en fait l'essence de cette fourniture.

[125] Dans le présent appel, le fait que les distributeurs locaux détaillent certains articles sur leurs factures n'a aucune incidence sur la question de savoir si un distributeur local a effectué une fourniture unique ou des fournitures multiples. Comme la Cour l'indique dans la décision *O.A. Brown*, « [l]e fait que des frais sont exigés séparément à l'égard d'un élément d'une fourniture mixte ne modifie pas les attributs fiscaux de celui-ci ». L'une d'entre elles concerne la nature de la fourniture.

[126] Ceci est particulièrement vrai dans le présent appel puisque le Règlement sur les factures exige que les distributeurs locaux détaillent leurs factures. Comme je l'ai mentionné précédemment, le fait que les distributeurs locaux sont tenus de détailler leurs factures me conduit à déduire que la ventilation n'est pas basée sur ce que les distributeurs locaux croyaient avoir fourni, mais plutôt sur ce qu'ils étaient tenus de ventiler en application du Règlement sur les factures. En d'autres termes, la ventilation n'est pas un élément que les distributeurs locaux utilisent pour indiquer qu'ils effectuent des fournitures distinctes.

[127] En outre, il est difficile d'accorder une quelconque importance à la ventilation des factures, étant donné que les renseignements figurant sur les factures varient

considérablement d'un distributeur local à l'autre. Comme je l'ai indiqué précédemment, la majorité des distributeurs locaux délivrent des factures d'information de base, qui contiennent le minimum de renseignements requis par le Règlement sur les factures, le titre *Frais d'électricité* et les quatre sous-titres. À l'exception des calculs figurant dans le sous-titre *Électricité*, les factures d'information de base ne montrent pas comment les sommes figurant à côté de chaque sous-titre sont calculées ni quels recouvrements de coûts sont inclus dans chaque sous-titre.

[128] Par exemple, pour plusieurs distributeurs locaux qui délivrent des factures d'information de base, il n'est pas clair s'ils incluent la prestation provinciale, aussi appelée le rajustement global, (une redevance pour l'électricité consommée) sous le sous-titre *Électricité* ou sous un autre sous-titre. La preuve dont je dispose est que certains distributeurs locaux qui délivrent des factures détaillées n'incluent pas la prestation provinciale, aussi appelée le rajustement global, dans le sous-titre *Électricité*.

[129] Comme nous l'avons vu précédemment, les distributeurs locaux qui délivrent des factures détaillées ne sont pas cohérents en ce qui concerne les postes figurant sur leurs factures et les sous-titres qui y sont mentionnés.

[130] Pour que je puisse accorder une quelconque importance à la ventilation des factures des distributeurs locaux, il aurait fallu que ces derniers m'expliquent pourquoi ils ont choisi la facture d'information de base ou la facture détaillée et comment ils ont calculé les sommes figurant dans les quatre sous-titres.

[131] Un autre point soulevé par l'appelante est le fait qu'elle aurait pu acheter l'électricité auprès d'un détaillant et les services de transport et de distribution auprès d'un distributeur local. C'est peut-être vrai, mais cela n'a aucune incidence sur les fournitures dont est saisie la Cour.

[132] La Cour doit rendre sa décision en fonction des livraisons réellement effectuées, à savoir les livraisons effectuées par les distributeurs locaux à l'appelante. La décision ne peut pas être fondée sur une fourniture qu'un tiers, tel qu'un détaillant, a effectuée à un autre tiers.

[133] Une troisième question soulevée par l'appelante concerne les frais fixes qui figurent sur certaines factures. Au paragraphe 74 de son argumentation écrite, l'appelante expose sa thèse comme suit : [TRADUCTION] « [c]ertaines des factures ne comportent pas de frais pour l'électricité (énergie) mais seulement des frais de

livraison et des frais réglementés. Lorsqu'une facture ne comprend effectivement aucune fourniture d'électricité (énergie), il est clair que les paiements ne peuvent pas correspondre à une fourniture unique d'électricité ».

[134] L'appelante renvoie aux factures d'information de base délivrées par quatre distributeurs locaux qui figurent aux onglets 94 à 97 de la pièce A-1. Chacune de ces factures porte le titre *Frais d'électricité*, mais seulement deux des sous-titres, *Livraison* et *Frais réglementés*. Une seule somme est associée à chacun des deux sous-titres. La somme associée au sous-titre *Livraison* varie entre 16 \$ et 44 \$. La somme associée au sous-titre *Frais réglementés* est inférieure à 50 cents.

[135] Au cours de l'audience, j'ai entendu des témoignages contradictoires quant à la nature des sommes figurant sur ces factures dans le sous-titre *Livraison*.

[136] Le témoin de l'appelante, M. Ferris, a déclaré que la facture de Toronto Hydro figurant à l'onglet 94 indiquait une situation dans laquelle l'appelante ne consommait pas d'électricité à l'endroit en question. Elle a toutefois décidé de maintenir le site connecté au réseau électrique. Il a déclaré que les frais figurant sur la facture sous le titre [TRADUCTION] *Livraison* était des frais fixes [TRADUCTION] « pour le droit de pouvoir consommer de l'électricité à un moment donné dans l'avenir »¹⁸.

[137] Le témoin de l'intimé, M. Lusney, a été amené à consulter l'onglet 3 de la pièce A-1, qui contient les factures détaillées délivrées par Toronto Hydro au cours de la même période que celle où elle a délivré les factures d'information de base qui figurent à l'onglet 94. Les deux séries de factures concernent des emplacements différents de l'appelante. Les factures détaillées énumèrent six postes dans le sous-titre [TRADUCTION] *Livraison*, y compris une somme intitulée [TRADUCTION] *Frais du client* qui semble être une somme fixe puisqu'elle n'est pas basée sur le KWH. M. Lusney a décrit cette redevance [TRADUCTION] « comme une redevance fixe pour l'administration de la livraison. [. . .] la nécessité de gérer la facturation »¹⁹.

[138] Le deuxième témoin de l'appelante, M. Todd, a noté que, pendant la période pertinente, chaque distributeur local avait des frais de service, soit des frais fixes. Il a affirmé que [TRADUCTION] « l'expression "Frais de service" est un terme très

¹⁸ Transcription des débats, page 71.

¹⁹ Transcription des débats, page 331.

nébuleux. [...] par exemple, certains services publics ont une ligne distincte pour les frais de service liés à l'envoi de la facture »²⁰.

[139] Comme je l'ai indiqué précédemment, la tarification des distributeurs locaux est fondée sur un modèle de recouvrement des coûts. Par conséquent, les sommes imputées en regard du sous-titre *Livraison* sur les factures figurant aux onglets 94 à 97 de la pièce A-1 doivent correspondre au recouvrement des coûts engagés par les distributeurs locaux. Les témoignages de MM. Ferris, Lusney et Todd concernant les factures relèvent de la conjecture. Ils ne connaissaient manifestement pas, avec certitude, les coûts particuliers que les distributeurs locaux ont supportés au titre des redevances.

[140] Sans preuve de la part des distributeurs locaux qui ont délivré les factures, il est impossible de déterminer quels coûts particuliers les distributeurs locaux ont supportés en ce qui concerne les redevances. Toutefois, les coûts n'étaient manifestement pas liés à la livraison d'électricité puisque les distributeurs locaux n'ont pas livré d'électricité à l'appelante.

[141] Si, comme l'a affirmé M. Ferris, la redevance concerne le droit de pouvoir consommer de l'électricité à l'avenir, elle pourrait être interprétée comme une somme payée en application d'un accord aux termes duquel le distributeur local accepte de fournir de l'électricité à l'avenir. Dans une telle situation, le distributeur local serait réputé, en application de l'article 133 de la Loi sur la TPS, avoir effectué une fourniture d'électricité. Toutefois, la Cour devrait examiner les contrats conclus entre l'appelante et les distributeurs locaux avant de tirer une telle conclusion.

[142] Compte tenu des éléments de preuve dont je dispose et de l'absence de preuve de la part des distributeurs locaux, je ne peux pas accepter l'argument de l'appelante en ce qui concerne la redevance fixe figurant sur les factures. Il n'est tout simplement pas possible de déterminer la nature de la redevance.

[143] Comme je l'ai indiqué précédemment, mon ancien collègue le juge McArthur a noté que la question de savoir s'il s'agit d'une fourniture unique ou de fournitures multiples est tranchée avec une généreuse dose de bon sens. C'est un facteur que la Cour suprême du Canada a souligné dans ses motifs dans l'arrêt *Ville de Calgary*.

[144] À mon avis, toute application du bon sens conduit à la conclusion que les distributeurs locaux ont effectué une fourniture unique d'électricité. Les

²⁰ Transcription des débats, page 257.

distributeurs locaux ont pour mission de fournir de l'électricité aux foyers et aux entreprises de la région. L'électricité est un élément dont les propriétaires locaux ont besoin pour vivre dans leurs maisons et dont les entreprises locales ont besoin pour fonctionner. Ces propriétaires et entreprises concluent un contrat pour l'achat d'électricité, et c'est ce que les distributeurs locaux leur fournissent.

[145] Ma conclusion est similaire à la conclusion factuelle de la Cour dans la décision *O.A. Brown* : les fournitures séparées qui auraient été effectuées par les distributeurs locaux sont liées à la fourniture d'électricité à un point tel qu'elles font partie intégrante de l'ensemble au complet. La fourniture et la livraison de l'électricité sont effectuées dans le cadre d'un contrat unique et pour une contrepartie unique, même si la facture est détaillée. Les distributeurs locaux effectuent une fourniture unique d'électricité, et les sommes détaillées sur les factures pour les frais de livraison et de transport et les frais réglementés font partie de la contrepartie de cette fourniture.

[146] Ayant constaté que les distributeurs locaux ont effectué une fourniture unique d'électricité, je dois examiner l'argument subsidiaire de l'appelante. L'appelante a soutenu que, si les distributeurs locaux effectuaient une fourniture unique d'électricité, la règle de récupération énoncée au paragraphe 236.01(2) ne s'appliquait qu'à la taxe prévue au paragraphe 165(2) payée sur une partie de la fourniture unique. Elle a fait valoir que le terme *électricité*, tel qu'il est utilisé à l'article 26 du Règlement sur la récupération, ne s'applique qu'à la composante « électricité » de la fourniture unique d'électricité et ne s'applique pas aux composantes « services de livraison » et « services réglementés » de la fourniture.

[147] À mon avis, cet argument n'est pas fondé. Il s'agit d'une tentative de débattre à nouveau la question de la fourniture unique par rapport aux fournitures multiples.

[148] Les dispositions de la Loi sur la TPS qui déterminent le moment où la taxe est exigible, le moment où cette taxe est payable et l'admissibilité aux crédits de taxe sur les intrants s'appuient sur ce qui est fourni. Des règles différentes s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services. Certaines fournitures de biens ou de services précises sont détaxées ou exonérées. Les règles prévues par la Loi sur la TPS pour procéder à ces déterminations ne tiennent pas compte des éléments constitutifs de la fourniture, mais de la fourniture dans son ensemble. C'est la raison principale pour laquelle il faut déterminer si un fournisseur a effectué une fourniture unique ou des fournitures multiples.

[149] Pour s'en convaincre, il suffit d'examiner les différentes dispositions qui entraînent la récupération d'une partie des crédits de taxe sur les intrants demandés pour la fourniture d'électricité.

[150] Maintenant que j'ai conclu que les distributeurs locaux ont effectué une seule fourniture unique à l'appelante, l'étape suivante pour déterminer si la règle de récupération de l'article 236.01 s'applique consiste à déterminer si la taxe prévue à la section II était payable aux termes du paragraphe 165(2). Le paragraphe 165(2) s'applique à une fourniture taxable effectuée dans une province participante.

[151] Pour déterminer si la taxe est exigible en application du paragraphe 165(2), il faut savoir si une fourniture taxable a été effectuée et, dans l'affirmative, si elle a été effectuée dans une province participante (en l'espèce, l'Ontario).

[152] La fourniture d'électricité par les distributeurs locaux est une fourniture imposable. Il s'agit d'une fourniture d'un bien fabriqué ou produit dans le cadre d'activités commerciales. Pour déterminer si la fourniture a été effectuée dans une province participante, il convient d'examiner les règles provinciales relatives au lieu de fourniture figurant à l'annexe IX de la Loi sur la TPS et dans le *Règlement n° 2 sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée*. L'annexe IX et le règlement contiennent des règles différentes en fonction de la nature de la fourniture. Par exemple, des règles différentes s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services. Lors de l'application de ces règles, on ne regarde pas les éléments constitutifs de la fourniture. La détermination se fait sur la base de ce qui est fourni – s'agit-il d'un bien ou d'un service?

[153] La fourniture d'électricité par les distributeurs locaux à leurs clients est réputée avoir été effectuée en Ontario aux termes des règles applicables à la fourniture de biens. Elle n'est pas déterminée selon les règles applicables aux services tels que les services de transmission et de livraison.

[154] Étant donné que la fourniture de l'électricité est réputée avoir été effectuée en Ontario, elle est assujettie à la taxe prévue au paragraphe 165(2) au taux de 8 % de l'Ontario. La fourniture de l'électricité est également assujettie à la taxe prévue au paragraphe 165(1) au taux de 5 % puisque la fourniture a été effectuée au Canada²¹.

²¹ Une fourniture ne peut être taxée en application du paragraphe 165(2) que si elle est également taxée en application du paragraphe 165(1), étant donné qu'une fourniture taxable ne peut être effectuée dans une province participante que si elle est effectuée au Canada.

En effet, il s'agit de la fourniture d'un bien qui a été livré au Canada. En résumé, la fourniture d'électricité est taxée au taux de 13 % de la TVH de l'Ontario.

[155] Pour déterminer sa taxe nette, l'appelante devait, en application du paragraphe 236.01(2), ajouter tous ses crédits de taxe sur les intrants provinciaux déterminés.

[156] Comme je l'ai mentionné précédemment, la définition de *crédit de taxe sur les intrants provincial déterminé* au paragraphe 236.01(1) renvoie à un crédit de taxe sur les intrants relatif à un bien ou à un service déterminé. L'article 236.01 de la Loi sur la TPS, ainsi que l'article 26 et l'alinéa 28(1)e) du Règlement sur la récupération définissent le *bien déterminé* comme comprenant l'électricité.

[157] En application du paragraphe 225(1), un crédit de taxe sur les intrants ne prend naissance que lorsqu'il est demandé par la personne dans sa déclaration de TPS. Cela signifie que le renvoi à un crédit de taxe sur les intrants dans la définition de crédit de taxe sur les intrants provincial déterminé est un renvoi à un crédit de taxe sur les intrants que l'appelante a demandé dans sa déclaration de TPS.

[158] Compte tenu de ces dispositions, un crédit de taxe sur les intrants provincial déterminé de l'appelante, au sens du paragraphe 236.01(1), correspond à la partie du crédit de taxe sur les intrants que l'appelante a demandé au titre de la taxe qu'elle a payée au taux de TVH de 13 % sur la contrepartie de la fourniture unique d'électricité qui est attribuable à la taxe de 8 % prévue au paragraphe 165(2).

[159] Les distributeurs locaux ont effectué une fourniture unique d'électricité à l'appelante qui a été taxée au taux de TVH de 13 % de l'Ontario en raison du fait que la fourniture d'**électricité** était réputée avoir été effectuée en Ontario. L'appelante a effectivement demandé un crédit de taxe sur les intrants pour la taxe qu'elle a payée au taux de TVH de 13 % de l'Ontario. Elle a demandé ce crédit de taxe sur les intrants au motif qu'elle a acquis l'**électricité** pour la consommer ou l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales.

[160] L'appelante est tenue de récupérer la partie du crédit de taxe sur les intrants qu'elle a demandé relativement à la taxe de 8 % qu'elle a payée en application du paragraphe 165(2) relativement à la fourniture unique de l'électricité. Il n'existe aucune ambiguïté dans la loi. En fait, la loi est très simple. Il s'agit du crédit de taxe sur les intrants demandé pour la fourniture unique. Dans le présent appel, la fourniture unique était une fourniture d'électricité. Le fait qu'il y ait eu des éléments constitutifs de la fourniture n'est pas pertinent.

[161] Pour les motifs qui précèdent, l'appel est rejeté avec dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Vancouver (Colombie-Britannique), ce 12^e jour d'avril 2023.

« S. D'Arcy »
Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 20^e jour de mars 2025.

Mario Lagacé, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2023 CCI 45

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-3444(GST)G

INTITULÉ : La compagnie de téléphone Bell du Canada
ou Bell Canada c. Sa Majesté le Roi

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 20, 21 et 22 juin 2022

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

DATE DU JUGEMENT : Le 12 avril 2023

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Alan Kenigsberg
M^e Al-Nawaz Nanji

Avocats de l'intimé : M^e Jack Warren
M^e Dominik Longchamps

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Alan Kenigsberg
M^e Al-Nawaz Nanji

Cabinet : Osler, Hoskin & Harcourt LLP Toronto
(Ontario)

Pour l'intimé : Shalene Curtis-Micallef
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada

ANNEXE A

Motifs prononcés de vive voix relatifs au voir dire

[1] Je vais maintenant me prononcer sur la recevabilité du rapport d'expertise de l'appelante.

[2] Comme tous les témoignages d'opinion, le témoignage d'expert est présumé irrecevable. Le témoignage d'opinion renvoie à toute déduction à partir de faits observés.

[3] Un expert dûment qualifié peut fournir un témoignage d'opinion lorsque son expertise technique est nécessaire pour aider le juge des faits à tirer des conclusions.

[4] La recevabilité d'un témoignage d'opinion d'expert est déterminée par l'application d'un critère en deux étapes, comme l'a confirmé en 2015 la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *White Burgess Langille Inman c. Abbott and Haliburton Co.*²², que je désignerai sous le nom d'arrêt *Inman*.

[5] La première étape, l'étape préliminaire, exige que les parties qui présentent l'expert proposé établissent que la preuve satisfait aux conditions de recevabilité. Ces exigences sont lesdits quatre facteurs énoncés dans l'arrêt *Mohan*, ainsi qu'une exigence supplémentaire liée à la nouveauté scientifique, qui n'est pas en cause dans le présent appel.

[6] Lors de cette première étape, les témoignages sont évalués selon des réponses limitées à « oui ou non », et, s'ils ne remplissent pas l'une des conditions préalables, ils ne doivent pas être admis. Les facteurs énoncés dans l'arrêt *Mohan* sont la pertinence, la nécessité d'aider le juge des faits, l'absence de règle d'exclusion et l'existence d'un expert dûment qualifié.

[7] La deuxième étape consiste en une évaluation discrétionnaire des avantages ou de la valeur probante de l'admission des témoignages qui remplissent les conditions de recevabilité par rapport aux « coûts » de leur admission, y compris des considérations telles que les délais, le préjudice et la confusion qui peut en résulter.

²² 2015 CSC 23.

[8] La fonction de gardien du juge qui préside en ce qui concerne les témoignages d'experts est importante, compte tenu du fait que les parties ont le droit de présenter le dossier de preuve le plus complet possible, conformément aux règles de preuve.

[9] Comme l'a noté la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *R. c. J.-L. J.*, 2000 CSC 51, par. 28 et 29 :

Dans *Mohan* et d'autres arrêts, la Cour a souligné que le juge du procès devrait prendre au sérieux son rôle de « gardien ». La question de l'admissibilité d'une preuve d'expert devrait être examinée minutieusement au moment où elle est soulevée, et cette preuve ne devrait pas être admise trop facilement pour le motif que toutes ses faiblesses peuvent en fin de compte avoir une incidence sur son poids plutôt que sur son admissibilité. En raison de sa fonction de gardienne, la Cour doit offrir aux parties la possibilité de soumettre la preuve la plus complète, conformément aux règles de la preuve. [. . .]

[10] En ce qui concerne le rapport d'expert présenté par l'appelante, le facteur pertinent énoncé dans l'arrêt *Mohan* est le facteur de nécessité. Dans l'arrêt *R. c. D. (D.)*, 2000 CSC 43, la Cour suprême du Canada a dit ce qui suit :

[. . .] Quand devons-nous faire courir un tel risque au système juridique et à la vérité en permettant la preuve d'expert? Seulement quand les profanes sont susceptibles d'en venir à une conclusion erronée sans l'aide d'experts ou qu'ils seront privés de renseignements importants s'ils ne peuvent recourir aux connaissances d'experts. Comme l'arrêt *Mohan* nous l'indique, il ne suffit pas que la preuve d'expert soit utile pour que nous soyons prêts à courir ces risques. C'est un critère trop faible. Elle doit être nécessaire.

[11] En bref, l'utilité ne suffit pas pour permettre l'accueil d'un rapport d'expert; il doit être nécessaire.

[12] Plus précisément, comme l'arrêt *Mohan* nous l'indique, la preuve doit être raisonnablement nécessaire en ce sens qu'elle est susceptible d'échapper à l'expérience et aux connaissances ordinaires du juge des faits. C'est ce que l'on trouve dans l'arrêt *R. c. Mohan*, [1994], 2 RCS 9.

[13] En outre, les témoignages d'expert doivent être nécessaires pour permettre au juge des faits de faire ce qui suit :

- apprécier les faits en raison de leur caractère technique;

- former un jugement approprié sur une question où il est peu probable que des personnes ordinaires puissent le faire sans l'aide de ceux qui ont des connaissances particulières.

[14] Comme l'a noté la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Mohan* en reprenant une déclaration du juge Dickson dans l'arrêt *R. c. Abbey*, « [s]i, à partir des faits établis par la preuve, un juge ou un jury peut à lui seul tirer ses propres conclusions, alors l'opinion de l'expert n'est pas nécessaire »²³.

[15] La première question qui se pose à la Cour est celle de la nature ou des composantes des fournitures effectuées par les sociétés locales de distribution d'électricité à l'appelante.

[16] L'appelante affirme que la fourniture qui lui a été faite comprenait de l'électricité au sens de la définition de *forme d'énergie déterminée* à l'article 26 de la section 1 de la partie 6 du *Règlement n° 2 sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée* ainsi que d'autres services ou frais liés au transport ou à la distribution de l'électricité ou à l'utilisation du réseau électrique qui ne constituent pas une forme d'énergie déterminée.

[17] L'intimé fait valoir que l'appelante a reçu une fourniture unique au titre d'une forme d'énergie déterminée.

[18] L'appelante note, dans son acte de procédure, que si la Cour est tenue d'établir s'il y a eu une ou plusieurs fournitures, il y a alors eu plusieurs fournitures d'électricité, des services de distribution et l'utilisation du réseau électrique.

[19] Pour répondre à ces questions, je dois déterminer, d'un point de vue factuel, ce que les distributeurs d'électricité, aux fins de la Loi sur la TPS, ont fourni à l'appelante. Pour ce faire, je dois comprendre la participation des différents acteurs sur le marché de l'électricité de l'Ontario dans l'approvisionnement de l'appelante par les distributeurs locaux, en particulier Ontario Power Generation, Hydro One et les différents distributeurs locaux.

[20] Je m'attendrais à ce que de tels éléments de preuve me soient fournis par des témoins profanes. Cela ne s'est pas produit. Le seul témoin profane appelé par l'appelante est un employé de Bell Canada, dont le témoignage a porté sur la manière

²³ *R. c. Abbey*, [1982] 2 R.C.S. 24.

dont Bell alimente son réseau et sur les différentes factures délivrées par les distributeurs locaux d'électricité.

[21] L'appelante propose maintenant le rapport d'expert de M. John Todd. M. Todd est un expert en matière d'électricité ainsi que de transport et de distribution d'électricité au Canada, y compris en Ontario. Son expertise n'est pas remise en cause ici.

[22] À la page 8 de son rapport, M. Todd indique qu'il donne son avis sur trois séries de questions qui lui ont été posées par l'avocat de l'appelante. Il y a dix questions au total.

[23] La plupart des questions portent sur la description du marché de l'électricité et de la distribution en Ontario :

- Quels sont les acteurs du marché et la manière dont chacun d'entre eux participe au marché?
- L'électricité peut-elle être obtenue séparément de la distribution et des autres services réglementés?
- Une entreprise peut-elle obtenir de l'électricité sans services de distribution?
- Des services de distribution peuvent-ils être obtenus sans électricité?
- Quels sont les éléments figurant sur la facture d'une société de distribution locale et comment les sommes sont-elles déterminées?
- Existe-t-il des situations où l'électricité est facturée, mais où il n'y a pas de services de distribution ou de services réglementés, ou vice versa?
- Chacune des sommes facturées pour la distribution ou d'autres services réglementés dépend-elle de la quantité d'électricité achetée au cours d'une période donnée? Par exemple, est-il possible d'acheter plus d'électricité au cours d'une période donnée qu'au cours de la période suivante, alors que les frais de livraison et autres services réglementés restent les mêmes, ou diminuent, ou vice versa.

[24] Après l'avoir lu, j'ai conclu que le rapport de M. Todd n'était pas nécessaire. La majeure partie du rapport décrit le marché de l'énergie de l'Ontario. Les réponses

de M. Todd aux questions ne contiennent pas de faits d'une nature si technique que j'ai besoin d'aide pour apprécier la nature de ces faits.

[25] Si un témoin profane m'avait fourni les différents faits exposés dans le rapport de M. Todd, j'aurais pu forger ma propre conclusion sans l'aide d'un expert. Plus précisément, les témoins des différents acteurs du marché de l'Ontario, en particulier les distributeurs locaux qui ont effectué les livraisons pertinentes à l'appelante, auraient pu facilement fournir cet élément de preuve. Ils exercent tous leurs activités dans un secteur fortement réglementé et savent certainement ce qu'ils peuvent et ne peuvent pas faire et comment le marché fonctionne.

[26] Si j'avais disposé de tels éléments de preuve de la part des acteurs du marché, j'aurais pu former un jugement approprié sans l'aide d'un expert. Le fait que l'appelante ait choisi de ne pas fournir de tels témoignages de profanes ne rend pas les témoignages d'expert nécessaires du point de vue de la Cour; cela les rend simplement utiles à l'appelante.

[27] En outre, la majeure partie du rapport est composée de réponses factuelles aux questions posées par l'avocat de l'appelante. Il est difficile de voir une opinion dans les réponses de M. Todd à ces questions. La seule opinion que je vois est la conclusion de M. Todd selon laquelle, du point de vue de l'industrie en Ontario (l'avocat a insisté sur le fait qu'il s'agissait du point de vue de l'industrie en Ontario), le terme *électricité* renvoie à l'énergie qui est créée par les générateurs et est distincte de la livraison de l'électricité par l'intermédiaire des fils des réseaux de transport aux distributeurs. Cette opinion ne serait pas d'une grande utilité à la Cour puisque je m'intéresse à ce qui a été fourni, en tant que question de fait, par les différents distributeurs locaux à l'appelante.

[28] En outre, la conclusion de M. Todd concernant le terme *électricité* ne représente qu'une petite partie du rapport.

[29] À mon avis, l'objectif premier du rapport de M. Todd est de fournir des éléments de preuve factuels; il ne s'agit pas de donner une opinion ou de faire une déduction à partir des faits. Je n'ai pas besoin d'un expert pour connaître les faits.

[30] Comme l'a noté la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *R. c. Parrott*, 2001 CSC 3, par. 55 :

Le rôle spécial du témoin expert n'est pas d'attester les faits, mais de donner une opinion fondée sur ceux-ci, d'aider le juge à tirer des faits les conclusions

appropriées que le juge et le jury, « en raison de la technicité des faits, sont incapables de formuler » (*Abbey*, [. ..], p. 42).

[31] Comme je l'ai indiqué précédemment, la Cour a besoin d'un témoin profane pour examiner en profondeur les questions factuelles pertinentes, un témoin dont les éléments de preuve factuels peuvent être vérifiés dans le cadre d'un contre-interrogatoire.

[32] Pour ces motifs, j'ai conclu que le rapport d'expert est irrecevable.