

Dossier : 2018-1078(GST)G

ENTRE :

FIERA FOODS COMPANY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 31 octobre 2022, du 1^{er} au 3 novembre 2022, du 7 au 10 novembre 2022, du 14 au 16 novembre 2022 et le 20 janvier 2023, à Toronto (Ontario).

Devant : l'honorable juge John R. Owen.

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Al Meghji, Alexander Cobb
M^e Mark Sheeley
M^e Alexandra McLennan Brown

Avocats de l'intimé : M^e Jack Warren, Dan Daniels
M^e Albert Brunelle

JUGEMENT

APRÈS avoir entendu la preuve et les observations présentées par les avocats de l'appelante et de l'intimé;

CONFORMÉMENT aux motifs du jugement ci-joints (les « motifs »), l'appel visant les nouvelles cotisations établies sous le régime de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, par lesquelles était refusée la déduction des crédits de taxe sur les intrants demandée par l'appelante dans le calcul de la taxe nette due pour chacune des 37 périodes de déclaration mensuelle se terminant entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 janvier 2014 inclusivement, est accueilli avec dépens adjugés à l'appelante et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour réexamen et

établissement de nouvelles cotisations sur le fondement que l'appelante a droit aux CTI conformément au paragraphe 4 des motifs.

Les parties disposent de 60 jours à compter de la date du présent jugement pour s'entendre sur les dépens. À défaut d'entente, l'appelante aura 30 jours de plus pour déposer des observations écrites sur les dépens. L'intimé aura 30 jours de plus pour y répondre. Les observations écrites de chacune des parties ne peuvent dépasser dix pages.

Signé à Ottawa, Canada, ce 20^e jour de septembre 2023.

« J. R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 10^e jour de février 2026.

Elisabeth Ross, jurilinguiste principale

Référence : 2023 CCI 140
Date : 20230920
Dossier : 2018-1078(GST)G

ENTRE :

FIERA FOODS COMPANY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Owen

I. Introduction

[1] Fiera Foods Company (l'« appelante ») fait appel des nouvelles cotisations (les « nouvelles cotisations ») établies par le ministre du Revenu national (le « ministre ») sous le régime de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la « LTA »)¹, à l'égard de 37 périodes de déclaration mensuelle (collectivement, les « périodes de déclaration ») prenant fin entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 janvier 2014 inclusivement (la « période pertinente »). Par les nouvelles cotisations, le ministre a refusé la déduction de crédits de taxe sur les intrants, totalisant 5 758 469,46 \$, demandée par l'appelante dans le calcul de sa taxe nette pour les périodes de déclaration et il a imposé des pénalités au titre de l'article 285.

[2] L'appelante avait demandé des crédits de taxe sur les intrants relativement à la taxe de vente harmonisée (la « TVH ») qu'elle a versée à 13 personnes qui, selon elle, lui ont fourni des fournitures taxables au cours de la période pertinente. Le tableau suivant, qui était l'annexe A jointe à la réponse, nomme les 13 personnes

¹ Sauf indication contraire, toutes les dispositions mentionnées sont des dispositions de la LTA.

payées (individuellement, l'« agence » et, collectivement, les « agences »), ainsi que les données concernant les crédits de taxe sur les intrants refusés :

	2011	2012	2013	2014	TOTAL
	Jan-Dec	Jan-Dec	Jan-Dec	Jan	
	\$	\$	\$	\$	\$
2305070 Ontario Inc. (o/a Edaca)		164,655.15	348,250.20		512,905.35
Alpha Logistics Services Inc.		26,707.45	392,612.05	36,081.88	455,401.38
1870769 Ontario Inc. (o/a Apac Group)		130,287.70	28,795.99		159,083.69
1886758 Ont Inc. (o/a Proxor Group)			188,917.71		188,917.71
Savex Consulting Inc.	288,522.90	762,612.03			1,051,134.93
SN Rush Services Inc	324,320.02	266,655.65			590,975.67
2343528 Ontario Inc. (o/a Unicorn Management)		219,187.57	821,691.29		1,040,878.86
1903090 Ontario Inc. (o/a Vista Group)			17,760.49	17,653.02	35,413.51
2291828 Ontario Inc. (o/a VM Balance)	116,522.90	228,528.52			345,051.42
2365067 Ontario Inc. (o/a V-Star Consulting)			106,460.32	38,929.06	145,389.38
2354124 Ontario Inc. (o/a Westlake Consulting)			377,699.24	101,537.55	479,236.79
Teamco Staffing Inc.	450,755.00				450,755.00
2266272 Ontario Inc. (o/a Rightway Optimum)	303,325.77				303,325.77
TOTAL	1,483,446.59	1,798,634.07	2,282,187.29	194,201.51	5,758,469.46

[3] Dans ses observations écrites, l'appelante admet qu'elle n'a pas droit aux crédits de taxe sur les intrants demandés relativement aux sommes payées à Alpha Logistics Service inc. (« Alpha ») pour les semaines se terminant entre le 8 décembre 2012 et le 10 août 2013, puisqu'elle ne disposait pas du numéro d'inscription au registre de la TVH de cette agence lors de la production des déclarations de TVH la concernant.

[4] L'admission de l'appelante abaisse les crédits de taxe sur les intrants qu'elle demande relativement à Alpha, qui passent de 455 401,38 \$ à 180 595,42 \$, réduisant le total des crédits de taxe sur les intrants demandés par l'appelante de 5 758 469,46 \$ à 5 483 663,50 \$. Ci-après, j'emploie « CTI » pour désigner le total des crédits de taxe sur les intrants demeurant en litige.

[5] L'intimé admet que l'appelante a versé les sommes en fonction desquelles elle a calculé les CTI demandés, mais il ne reconnaît pas que ces paiements concernaient des fournitures taxables. L'intimé soutient que les agences n'étaient pas en mesure de fournir les services payés par l'appelante. À titre subsidiaire, il avance que l'appelante n'a pas satisfait à l'exigence d'obtention de renseignements prévue au paragraphe 169(4) et dans le *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants (TPS/TVH)*, DORS/91-45 (le « Règlement sur les renseignements »).

[6] Par conséquent, les questions soulevées par l'appel des nouvelles cotisations peuvent être formulées ainsi :

1. L'appelante a-t-elle droit aux CTI au titre du paragraphe 169(1)?
2. Dans l'affirmative, l'alinéa 169(4)a) et le Règlement sur les renseignements interdisent-ils à l'appelante de demander les CTI?
3. Si la réponse à la première question est négative, l'appelante a-t-elle droit, en vertu de l'article 261 et du paragraphe 296(2.1), au remboursement de la taxe payée par erreur?
4. L'appelante est-elle tenue de payer les pénalités imposées par le ministre au titre de l'article 285?

II. La preuve

A. Les témoins

[7] L'appelante a fait déposer 11 témoins, tous employés de l'appelante ou d'une société liée à celle-ci. Certains de ces employés étaient entrés au service de l'appelante à titre de travailleurs n'ayant pas le statut d'employé avant de devenir des employés à temps plein de celle-ci. Ci-après, j'emploie le terme « travailleur

temporaire » pour désigner une personne qui a travaillé pour l'appelante sans être l'un de ses employés au moment des faits. Je souligne que la nature du lien juridique entre l'appelante et les travailleurs temporaires n'est pas en cause.

[8] L'appelante a fait entendre les témoins suivants :

1. M. Mahendra Bungaroo, directeur financier et directeur des services administratifs de l'appelante, et directeur financier de plusieurs autres sociétés liées à l'appelante;
2. M. Zorik Ochakovsky, directeur de la fabrication de l'appelante;
3. M^{me} Nataliya Seleznova, ancienne travailleuse temporaire (de 2000 à 2001 environ) et actuelle responsable de la rémunération chez l'appelante. M^{me} Seleznova a été superviseuse de la rémunération chez l'appelante de 2011 à 2018.
4. M^{me} Zinaida Kissin, commise au pointage et aux présences chez l'appelante.
5. M. Kennet Ojo, ancien travailleur temporaire et actuel superviseur de la production chez l'appelante.
6. M^{me} Lanie Manabat, ancienne travailleuse temporaire et actuelle employée au service de l'emballage chez l'appelante.
7. M. Admoon Aadam, ancien travailleur temporaire et actuel employé au service de l'emballage chez l'appelante.
8. M^{me} Tetyana Taranenko, ancienne travailleuse temporaire et actuelle employée du service d'emballage chez l'appelante.
9. M. David Mandel, ancien travailleur temporaire et actuel employé au service d'emballage chez l'appelante.
10. M. Abhishek Khosla, gestionnaire de la technologie de l'information (« TI ») chez Ryan Consulting Corporation (« RCC »), une société liée à l'appelante. RCC fournit des services informatiques à l'appelante et à des sociétés liées à cette dernière.

11. M^{me} Malgorzata Magda Gawedzka, directrice de production chez l'appelante, qui était superviseuse de la production chez l'appelante durant la période pertinente.

[9] L'intimé a fait entendre 17 témoins, dont trois étaient des vérificateurs de l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») au moment de la vérification effectuée à l'égard de la période pertinente et quatorze étaient d'anciens travailleurs temporaires cités à comparaître par subpoena². Deux de ces anciens travailleurs temporaires sont des employées actuelles de l'appelante³ et deux ont été ses employés pendant un certain temps⁴.

[10] Les trois vérificateurs de l'ARC sont :

1. M. Chris Li, vérificateur de l'ARC procédant à des vérifications en matière de TPS/TVH.
2. M. Raminder Kooner, vérificateur de l'ARC procédant à des vérifications en matière de TPS/TVH.
3. M^{me} Kathleen Servilla, vérificatrice de l'ARC procédant à des vérifications en matière de TPS/TVH.

B. La crédibilité et la fiabilité des témoins

[11] La crédibilité d'un témoin renvoie à l'honnêteté de ce témoin ou à sa propension à dire la vérité. Conclure qu'un témoin n'est pas crédible, c'est conclure que son témoignage n'est pas fiable parce que le témoin, délibérément, ne dit pas la vérité.

[12] La fiabilité d'un témoin renvoie à sa capacité de relater les faits avec exactitude. Si un témoin est crédible, la fiabilité porte sur le genre de choses qui peuvent amener même un témoin honnête à se tromper. Une conclusion selon

² Je n'énumère pas ici le nom des 14 témoins assignés à comparaître, mais je nomme le témoin lorsque c'est pertinent.

³ M^{me} Cadet et M^{me} Sharify.

⁴ M^{me} Haroon et M. Abdulkhalik.

laquelle un témoignage n'est pas fiable a une incidence sur le poids à accorder à cet élément de preuve.

[13] Un certain nombre de facteurs peuvent avoir une incidence sur la fiabilité, notamment le passage du temps. Dans l'arrêt *R v. Norman*, [1993] O.J. n° 2802 (QL), 68 O.A.C. 22, la Cour d'appel de l'Ontario a expliqué l'importance de la fiabilité en ces termes, au paragraphe 47 :

[TRADUCTION]

[...] La question n'est pas seulement de savoir si la plaignante croit sincèrement que son témoignage est véridique; il s'agit également de savoir s'il est fiable. En conséquence, son comportement et sa crédibilité ne sont pas les seuls aspects à évaluer. Ce qui est primordial, c'est la fiabilité du témoignage [...]

[14] La question de la fiabilité se pose particulièrement en l'espèce, car, en date de l'audience, le début de la période pertinente remontait à près de 12 ans, sans compter que bon nombre des témoins cités à comparaître par subpœna n'avaient que brièvement travaillé dans les locaux de l'appelante.

[15] J'ai examiné tous les facteurs pertinents⁵ à l'égard de chaque témoin des faits et j'arrive à la conclusion que chacun d'entre eux était crédible⁶. Quant à la fiabilité, j'en discute dans le contexte des témoignages.

C. Résumé de la preuve

(1) Introduction

[16] L'issue du présent appel repose en grande partie sur mes conclusions de fait. Puisque les parties ne s'entendent pas sur les faits, il me faut éplucher les éléments de preuve afin que je tire, au mieux de mes capacités, des conclusions de fait exactes. Par conséquent, les présents motifs sont plus longs que lorsque les faits sont simples ou que lorsque les parties s'entendent sur l'essentiel des faits.

⁵ Voir *Thompson c La Reine*, 2009 CCI 334, par. 23 et 24.

⁶ Dans ses observations, l'avocat de l'intimé s'est abstenu d'affirmer que les témoins de l'appelante n'étaient pas crédibles : transcription de l'audience du 20 janvier 2023, ligne 28 de la page 68, page 69, et lignes 1 à 7 de la page 70.

(2) L'entreprise de l'appelante

[17] L'appelante exerce des activités de production de produits de boulangerie-pâtisserie congelés pour des commerces de type supermarché ou chaîne de restauration rapide situés au Canada et aux États-Unis. Selon les besoins du commerce, les produits surgelés se présentent sous forme de pâte crue ou d'articles précuits. L'appelante exerce ses activités de boulangerie-pâtisserie depuis 1987.

[18] L'appelante exploite deux usines dans la région de Toronto : l'une située au 50, rue Marmora (« Marmora »), d'une superficie d'environ 250 000 à 300 000 pieds carrés sur quatre étages, et l'autre située au 220, promenade Norelco (« Norelco »), d'une superficie d'environ 55 000 pieds carrés. Ces deux usines fonctionnent cinq ou six jours par semaine en fonction de la demande, à raison de deux quarts de 12 heures ou de trois quarts de 8 heures par jour.

[19] À Marmora, l'appelante fabrique plusieurs produits dans différentes zones de l'usine, notamment des bagels, du pain, des croissants, des pâtisseries et parfois des biscuits et des muffins. À Norelco, l'appelante produit des croissants et quelques produits de pâtisserie.

[20] Durant la période pertinente, les revenus annuels de l'appelante étaient de 195 à 300 millions de dollars, provenant de la vente de 8 à 10 millions de caisses de produits. Une petite partie de ces produits a été fabriquée dans les locaux d'une société liée à l'appelante, Upper Crust⁷.

[21] Seul un faible pourcentage des ventes de l'appelante se fait sous le régime de contrats à long terme. La plupart des ventes font suite à des commandes ponctuelles des clients, lesquelles doivent généralement être honorées en moins de 10 jours. Il arrive que le délai d'exécution ne soit que d'un seul jour⁸.

⁷ Les renseignements de base figurant aux paragraphes 17 à 20 proviennent du témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, ligne 1 de la page 29 et ligne 2 de la page 35.

⁸ *Ibid.*, lignes 14 à 26 de la page 38.

[22] Les prix des produits sont établis par négociation entre l'appelante et ses clients⁹. L'appelante étant un acteur de relativement petite envergure sur le marché des produits de boulangerie-pâtisserie congelés, elle n'est pas en position de force lorsqu'elle souhaite répercuter les augmentations des coûts de production sur ses prix. Si un client refuse une augmentation des prix, l'appelante doit décider s'il vaut mieux cesser de faire affaire avec lui¹⁰.

[23] L'entreprise de l'appelante ayant de faibles marges bénéficiaires, il lui faut un fort volume de ventes pour être profitable. Par conséquent, sa rentabilité dépend du coût des intrants tels que les matières premières et la main-d'œuvre¹¹. Selon les états financiers de l'appelante, les coûts de main-d'œuvre directe étaient les suivants : 32 634 072 \$ en 2011, 35 409 549 \$ en 2012 et 41 071 078 \$ en 2013¹². M. Bungaroo a témoigné que ces montants précis correspondaient au coût de la main-d'œuvre pour les employés à plein temps de l'appelante et les travailleurs temporaires¹³.

(3) Le recours à des travailleurs temporaires par l'appelante

[24] Pendant la période pertinente, l'appelante avait un effectif de 1 100 à 1 200 personnes. Environ 35 à 40 % d'entre elles étaient des employés de l'appelante, le reste étant des travailleurs mis à la disposition de l'appelante par les agences. À chaque « quart » de travail, environ 200 à 250 personnes travaillaient dans les usines de l'appelante (voir ligne 19 de la page 35 de la transcription du 31 octobre 2022)¹⁴.

[25] M. Bungaroo a témoigné que l'appelante faisait appel à des agences pour obtenir les services de travailleurs temporaires, car elle ne disposait pas des ressources internes voulues pour en trouver¹⁵. L'appelante recourait aux agences, car elles parvenaient systématiquement à lui fournir des travailleurs temporaires à la

⁹ *Ibid.*, lignes 27 et 28 de la page 38 et lignes 1 et 2 de la page 39.

¹⁰ *Ibid.*, lignes 5 à 28 de la page 41 et lignes 1 à 15 de la page 42.

¹¹ *Ibid.*, lignes 3 à 28 de la page 39, page 40 et lignes 1 à 4 de la page 41.

¹² Pièces A-1, A-3 et A-5.

¹³ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, ligne 28 de la page 40 et lignes 1 à 4 de la page 41.

¹⁴ *Ibid.*, lignes 3 à 19 de la page 35.

¹⁵ *Ibid.*, lignes 9 à 12 de la page 53, lignes 26 à 28 de la page 55 et lignes 1 à 6 de la page 56.

dernière minute, ce que leurs concurrents n'arrivaient pas à faire¹⁶. Malgré quelques difficultés liées au personnel temporaire fourni par ces agences, l'appelante a continué de travailler avec ces dernières, car elles étaient toujours en mesure de lui fournir des travailleurs temporaires à la dernière minute¹⁷.

[26] Le taux de renouvellement des travailleurs temporaires étant élevé, l'appelante devait trouver de nouveaux travailleurs temporaires tous les jours¹⁸. La disponibilité des travailleurs temporaires, parfois à la dernière minute, était essentielle à l'entreprise de l'appelante¹⁹.

[27] M^{me} Kissin a témoigné que, durant la période pertinente, c'était elle qui communiquait avec les agences pour trouver des travailleurs temporaires, sauf en cas d'urgence, auquel cas les surveillants de la production de l'appelante étaient alors autorisés à communiquer directement avec les agences pour engager des travailleurs temporaires afin d'éviter l'interruption des opérations sur les lignes de production²⁰.

[28] Selon les témoignages des travailleurs temporaires (j'appelle les travailleurs temporaires qui ont témoigné les « travailleurs temporaires témoins »), ceux-ci trouvaient du travail chez l'appelante après avoir vu une annonce ou, dans quelques cas, par bouche-à-oreille (p. ex. un ami ou parent). En contre-interrogatoire, M. Bungaroo a témoigné que l'appelante passait des annonces dans des publications locales afin d'attirer des employés, et non des travailleurs temporaires. Toutefois, ces annonces incitaient des agences à appeler, et par conséquent de nombreuses agences ont appris que l'appelante recourait à des travailleurs temporaires²¹.

¹⁶ *Ibid.*, lignes 14 à 18 et 28 de la page 58 et lignes 1 à 9 de la page 59.

¹⁷ *Ibid.*, ligne 5 de la page 62 à la ligne 25 de la page 63 et pièce A-10.

¹⁸ *Ibid.*, lignes 1 à 25 de la page 55 et lignes 10 à 18 de la page 59, témoignage de M. Ochakovsky : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 27 et 28 de la page 23 et lignes 1 à 17 de la page 24, et témoignage de M^{me} Kissin : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 1 à 9 de la page 68.

¹⁹ Témoignage de M. Ochakovsky : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 17 à 28 de la page 26, page 27 et lignes 1 à 7 de la page 28 et pièces A-25 et A-26.

²⁰ Témoignage de M^{me} Kissin : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 10 à 23 de la page 68 et pièces A-53 et A-75.

²¹ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 1^{er} novembre 2022, ligne 28 de la page 74, page 75 et lignes 1 à 10 de la page 76.

[29] Il semble, à la lumière du témoignage des travailleurs temporaires témoins, que les annonces s'adressaient spécifiquement à certaines communautés, par l'intermédiaire de publications locales comme des journaux communautaires, et que les travailleurs temporaires qui répondaient aux annonces étaient souvent de récents immigrants au Canada.

[30] L'appelante ne traitait pas les travailleurs temporaires comme des employés et elle payait les agences pour le travail effectué par les travailleurs temporaires. Tous les travailleurs temporaires témoins, sauf un²², ont déclaré qu'ils étaient rémunérés hebdomadairement, en espèces²³. Deux travailleurs temporaires témoins ont déclaré qu'ils avaient initialement été rémunérés en espèces, mais qu'ils avaient ensuite obtenu une carte de débit fournie par une personne autre que l'appelante²⁴. L'un de ces deux témoins a déclaré qu'ils avaient dû verser une caution de 20 dollars pour obtenir la carte de débit²⁵.

[31] Selon le témoignage des travailleurs temporaires témoins, les travailleurs temporaires recevaient leur paie de la semaine le vendredi ou le samedi de cette semaine. Les paiements en espèces étaient effectués de l'une des trois manières suivantes : 1) aller chercher des sommes en espèces à un endroit donné, à savoir un Money Mart ou un lieu près d'une agence Western Union; 2) se faire remettre une enveloppe contenant des espèces par un représentant de l'agence, dans les locaux de l'appelante; ou 3) se faire remettre une enveloppe contenant des espèces par un surveillant de la production de l'appelante, dans les locaux de l'appelante. La procédure à suivre variait, mais en général, le travailleur temporaire devait signer un document pour obtenir le versement de sa paie hebdomadaire.

[32] M^{me} Gawedzka a déclaré que, pendant un temps, l'appelante autorisait les représentants des agences à distribuer les enveloppes dans un stationnement de l'appelante. À la suite d'un vol, l'appelante a autorisé ses surveillants de la production – dont M^{me} Gawedzka faisait partie à l'époque – à distribuer les

²² M^{me} Suladze pensait qu'elle était rémunérée en espèces toutes les deux semaines, le jeudi : transcription de l'audience du 15 novembre 2022, ligne 28 de la page 10 et lignes 1 à 2 de la page 11.

²³ Les employés de l'appelante étaient rémunérés toutes les deux semaines par dépôt direct.

²⁴ M. Aadam et M^{me} Taranenko.

²⁵ M^{me} Taranenko.

enveloppes contenant les espèces aux travailleurs temporaires dans les locaux de l'appelante.

[33] M^{me} Gawedzka a témoigné que les enveloppes contenant des espèces distribuées aux travailleurs temporaires par les surveillants de production étaient livrées aux locaux de l'appelante par des représentants des agences. M^{me} Gawedzka a déclaré que deux des représentants qui livraient les enveloppes s'appelaient Souren et Rosemary²⁶.

[34] Les agences dont les services ont été retenus ont changé pendant la période pertinente. La façon dont ces changements se sont produits est présentée loin dans les présents motifs, à la rubrique « (7) Le remplacement d'une agence par une nouvelle agence ».

[35] La pièce A-9 consiste en 12 lettres d'entente, portant les dates de signature suivantes :

Nom de l'agence	Date de l'entente
SN Rush Services Ltd (« SN Rush »)	20 décembre 2009
Teamco Staffing Inc. (« Teamco »)	11 novembre 2010
Savex Consulting inc. (« Savex »)	18 août 2011
VM Balance (« VM Balance »)	16 septembre 2011
APAC Group (« APAC »)	29 mars 2012
EDACA	5 septembre 2012
Unicorn Management (« Unicorn »)	15 octobre 2012
Alpha	6 décembre 2012
1886758 Ontario Inc./Proxor Group (« Proxor »)	5 janvier 2013
Westlake Consulting (« Westlake »)	2 septembre 2013
Vista Group (« Vista »)	26 novembre 2013
V-Star Consulting (« V-Star »)	Pas de date

²⁶ Témoignage de M^{me} Gawedzka : transcription de l'audience du 16 novembre 2022, pages 57 à 62.

[36] L'appelante n'a pu retrouver de lettre d'entente avec Right Way Optimum (« Right Way »)²⁷.

[37] M. Bungaroo a témoigné que l'appelante ne faisait pas appliquer rigoureusement les lettres d'entente, celles-ci ayant été rédigées au bénéfice de l'appelante afin de la protéger²⁸. L'appelante n'a pas inspecté les locaux des agences, car elle savait si les travailleurs temporaires fournis par les agences se présentaient au travail²⁹.

[38] Selon M. Bungaroo, l'appelante avait vérifié que chaque agence disposait d'un certificat de la Commission de la sécurité professionnelle et de l'assurance contre les accidents du travail (la « WSIB »), mais ne s'était pas renseignée sur les actionnaires et les administrateurs des agences³⁰.

(4) Les représentants des agences

[39] Selon le témoignage de M. Bungaroo, trois personnes servaient collectivement de personnes-ressources pour l'ensemble des agences, à savoir M. Souren Sarkissov, M. Igor Morozov et M. Alex Zeinalov (chacun un « représentant », et collectivement les « représentants »)³¹. L'appelante a cessé de travailler avec Souren Sarkissov en 2014, avec Igor Morozov en 2016 ou 2017 et avec Alex Zeinalov en 2018³².

[40] M. Bungaroo a affirmé qu'il communiquait avec Souren Sarkissov par courriel et par téléphone³³ et qu'il le rencontrait occasionnellement dans son

²⁷ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 1 à 12 de la page 57. Le nom « Rightway » apparaît dans le tableau tiré de la réponse et reproduit au paragraphe 2 plus haut, mais le nom « Right Way » figure dans les factures produites à la pièce A-11.

²⁸ *Ibid.*, lignes 21 à 28 de la page 69. Voir également les lignes 18 à 28 de la page 66, les pages 67 et 68 et les lignes 1 à 20 de la page 69 concernant des clauses spécifiques.

²⁹ *Ibid.*, lignes 21 à 26 de la page 60.

³⁰ *Ibid.*, lignes 3 à 20 de la page 60.

³¹ *Ibid.*, lignes 13 à 28 de la page 57, ligne 1 de la page 58, lignes 19 à 28 de la page 59 et lignes 1 à 2 de la page 60.

³² *Ibid.*, lignes 7 à 13 de la page 65, lignes 4 à 12 de la page 66, lignes 23 à 28 de la page 65 et lignes 1 à 3 de la page 66.

³³ *Ibid.*, lignes 27 à 28 de la page 60, pages 61 et 62 et lignes 1 à 25 de la page 63 et pièce A-10.

bureau³⁴. Il a ajouté qu'il avait également eu des rencontres et des communications avec Igor Morozov et Alex Zeinalov³⁵.

[41] La pièce A-10 est une chaîne de courriels comprenant des courriels envoyés par M. Bungaroo et par M. Ochakovsky à « teamcostaffing@gmail.com » et commençant par « Suren » et « Chers Suren et Naum », respectivement. L'orthographe correcte du prénom de M. Sarkissov selon le dossier est « Souren ».

[42] L'avocat de l'intimé a fait observer, lors de son contre-interrogatoire de M^{me} Seleznova, que la pièce A-37, consistant en un courriel envoyé par cette dernière à plusieurs agences, ne nommait aucun destinataire précis et comportait uniquement le nom des agences³⁶.

[43] Après que l'avocat de l'intimé a remis le document à M^{me} Seleznova pour lui rafraîchir la mémoire, cette dernière a donné les noms suivants de personnes-ressources au sein de chaque agence :

1. Alpha : Igor
2. SN Rush : Igor
3. APAC : Alex
4. Proxor : Alex
5. Vista : Alex
6. VM Balance : Souren
7. EDACA : Souren
8. Right Way : Souren

³⁴ *Ibid.*, lignes 27 à 28 de la page 60 et lignes 1 à 9 de la page 61.

³⁵ *Ibid.*, lignes 26 à 28 de la page 63 et lignes 1 à 12 et 25 à 28 de la page 64 et lignes 1 à 3 de la page 65.

³⁶ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 20 à 28 de la page 111, pages 112 et 113, lignes 1 à 12 de la page 114 et lignes 6 à 13 de la page 115.

9. Savex : Souren
10. Teamco : Souren
11. Unicorn : Souren
12. V-Star : Souren
13. Westlake : Souren³⁷

(5) Le système de gestion du temps et des présences de l'appelante (TraceTime)

[44] L'appelante a remis à chacun de ses employés et des travailleurs temporaires une carte magnétique – souvent appelée carte de pointage dans les témoignages – identifiant son détenteur au moyen d'un code-barre.

[45] Des horodateurs fournis et entretenus par un tiers étaient situés dans les locaux de l'appelante. Les travailleurs temporaires glissaient leur carte et l'horodateur lisait le code-barre et enregistrait l'heure d'arrivée ou de départ du travailleur temporaire. Un bouton sur l'horodateur permettait aux travailleurs temporaires de préciser s'il s'agissait du début ou de la fin de leur quart ou d'une pause (p. ex. la pause du midi) pendant leur quart. Une liste de codes-barres valides avait été programmée dans l'horodateur. Les codes-barres étaient désactivés après six mois d'inactivité, mais pouvaient être réactivés³⁸.

[46] Les employés et travailleurs temporaires devaient tous utiliser les horodateurs. Toutefois, parce qu'il fallait quelques jours avant qu'un nouveau travailleur temporaire se fasse émettre une carte magnétique, le surveillant de la production

³⁷ *Ibid.*, lignes 26 à 28 de la page 117 et lignes 1 à 23 de la page 118.

³⁸ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 7 novembre 2022, lignes 11 à 28 de la page 123, pages 124 à 125, lignes 1 à 23 de la page 126 et lignes 14 à 19 de la page 127, et témoignage de M. Ochakovsky : transcription de l'audience du 1^{er} novembre 2022, lignes 24 à 28 de la page 114 et lignes 1 à 8 de la page 115.

enregistrait entre-temps les heures de travail des nouveaux travailleurs temporaires³⁹.

[47] En contre-interrogatoire, M. Bungaroo a déclaré qu'au cours de la période pertinente, l'appelante exigeait une vérification de l'identité de tout nouveau travailleur temporaire à sa première présence. Une fois que le travailleur temporaire avait commencé à travailler à une usine, son surveillant de production pouvait l'identifier⁴⁰. En 2014, une photographie du titulaire de la carte a été ajoutée aux cartes magnétiques⁴¹.

[48] La plupart des travailleurs temporaires témoins ont déclaré s'être présentés au service de sécurité à leur première visite dans les locaux de l'appelante. Aucun travailleur temporaire témoin, sauf un⁴², n'a mentionné avoir été prié de présenter une pièce d'identité à sa première visite aux locaux de l'appelante. Lorsqu'ils se sont fait demander s'ils avaient dû produire une pièce d'identité, les travailleurs temporaires témoins ont répondu ne pas s'en souvenir, croire qu'on ne le leur avait pas demandé ou, dans deux ou trois cas, ne pas avoir eu à présenter de pièce d'identité.

[49] L'appelante se servait d'un système de gestion du temps et des présences appelé TraceTime pour consigner les heures de travail effectuées par chaque employé et travailleur temporaire et pour établir l'horaire de travail des employés et des travailleurs temporaires. TraceTime compilait toutes les données sur les heures d'arrivée et de départ provenant des horodateurs dans les usines de l'appelante, ainsi que les données entrées manuellement dans TraceTime. Les renseignements

³⁹ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 20 à 28 de la page 73 et lignes 1 à 12 de la page 74, témoignage de M. Ochakovsky : transcription de l'audience du 1^{er} novembre 2022, lignes 9 à 16 de la page 115, et témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 10 à 28 de la page 72 et lignes 1 à 5 de la page 73.

⁴⁰ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 4 à 28 de la page 115 et lignes 1 à 2 de la page 116.

⁴¹ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 1^{er} novembre 2022, lignes 12 à 19 de la page 51.

⁴² M. Abdulkhalik a déclaré qu'on lui avait demandé de produire une pièce d'identité : transcription de l'audience du 16 novembre 2022, lignes 23 à 26 de la page 46.

auxquels chaque personne avait accès dans TraceTime dépendaient du poste qu'elle occupait⁴³.

[50] Des programmes appelés [TRADUCTION] « politiques » traitaient les données brutes de manière à corriger les heures pour diverses raisons, par exemple en supprimant 30 minutes pour tenir compte d'une pause du midi et en limitant la durée totale à la durée du quart⁴⁴. En contre-interrogatoire, M. Khosla a déclaré qu'une politique unique définissant divers attributs était également associée au numéro d'identification de chaque agence, lequel était lui-même associé au nom d'une agence⁴⁵. Toutefois, c'est la politique qui avait des attributs, et non pas l'agence elle-même⁴⁶.

[51] En contre-interrogatoire, M. Khosla a témoigné que la seule façon de savoir si du temps de travail provenait d'un horodateur ou avait été manuellement saisi était de comparer les données brutes provenant des horodateurs (le tableau de l'horodateur) et la base de données sur les heures travaillées, laquelle comprenait les heures provenant des horodateurs et des heures saisies manuellement. Il a convenu que les données brutes provenant des horodateurs et celles provenant de la base de données sur les heures travaillées n'avaient pas été produites en preuve, mais il a affirmé que les renseignements produits en preuve provenaient bel et bien de la base de données sur les heures travaillées⁴⁷.

[52] Durant la période pertinente, M^{me} Seleznova et M^{me} Kissin étaient chargées d'inscrire les travailleurs temporaires dans TraceTime et de leur procurer des cartes magnétiques⁴⁸. Pour ce faire, elles avaient besoin de connaître le nom du travailleur

⁴³ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 20 à 28 de la page 73, lignes 1 à 12 de la page 74, lignes 26 à 28 de la page 97 et lignes 1 à 3 de la page 98, témoignage de M. Ochakovsky : transcription de l'audience du 1^{er} novembre 2022, lignes 17 à 20 de la page 115, et témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 7 novembre 2022, lignes 10 à 28 de la page 131, pages 132 à 135 et lignes 1 à 6 de la page 136.

⁴⁴ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 7 novembre 2022, lignes 19 à 28 de la page 145, pages 146 à 148 et lignes 1 à 22 de la page 149.

⁴⁵ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 7 à 28 de la page 88, lignes 1 à 17 de la page 89 et lignes 22 à 24 de la page 99.

⁴⁶ *Ibid.*, lignes 4 à 10 de la page 104.

⁴⁷ *Ibid.*, lignes 10 à 28 de la page 74, lignes 1 à 10 de la page 75, lignes 23 à 28 de la page 83, lignes 1 à 14 de la page 84, lignes 19 à 28 de la page 86 et lignes 1 à 11 de la page 87.

⁴⁸ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 6 à 15 de la page 73 et lignes 22 à 28 de la page 73.

temporaire, le nom de l'agence à laquelle il était associé, le service dans lequel il travaillerait et le tarif à verser à l'agence⁴⁹. M^{me} Kissin a témoigné qu'elle ne tirait pas ces renseignements sur les travailleurs temporaires des agences, se fiant plutôt aux surveillants de production⁵⁰.

[53] La plupart du temps, l'un ou l'autre de deux taux de salaire étaient attribués aux nouveaux travailleurs temporaires. Ce taux était fixé en fonction de la difficulté physique du travail que le travailleur temporaire effectuerait. À l'occasion, la direction approuvait un taux spécial⁵¹.

(6) Les paiements effectués par l'appelante aux agences

[54] M. Bungaroo a indiqué que les pièces A-11, A-12, A-13 et A-14 étaient les factures reçues par l'appelante au nom des agences. Les pièces A-11, A-12, A-13 et A-14 consistent en des copies de toutes les factures portant le nom d'une agence et reçues par l'appelante pour 2011, 2012, 2013 et janvier 2014, respectivement. Chaque facture est accompagnée d'un formulaire de rapport sur les paiements à l'agence (« rapport »), produit par l'appelante au moyen de TraceTime et imprimé par l'appelante, et d'un récépissé de paiement contenant des renseignements sur le chèque ou les chèques émis par l'appelante en paiement de la facture⁵². Il ressort des récépissés de paiement que tous les paiements effectués par l'appelante étaient libellés au nom de l'agence figurant sur la facture correspondante.

[55] Les pièces A-11 à A-14 comprennent des factures pour les périodes suivantes :

⁴⁹ *Ibid.*, lignes 13 à 16 et 26 à 28 de la page 74 et lignes 1 à 2 de la page 75.

⁵⁰ Témoignage de M^{me} Kissin : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 14 à 17 de la page 90.

⁵¹ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 24 à 28 de la page 75 et lignes 1 à 21 de la page 76.

⁵² Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 21 à 28 de la page 71, pages 72 et 73 et lignes 1 à 24 de la page 74.

Nom de l'agence	Période
Teamco	2 janvier 2011 au 13 août 2011
SN Rush	2 janvier 2011 au 1 ^{er} décembre 2012
Right Way	6 février 2011 au 10 septembre 2011
Savex	11 septembre 2011 au 13 octobre 2012
VM Balance	11 septembre 2011 au 1 ^{er} septembre 2012
APAC	25 mars 2012 au 16 février 2013
EDACA	2 septembre 2012 au 5 octobre 2013
Unicorn	14 octobre 2012 au 31 août 2013
Alpha	2 décembre 2012 au 1 ^{er} février 2014
Proxor	17 février 2013 au 23 novembre 2013
Westlake	1 ^{er} septembre 2013 au 1 ^{er} février 2014
V-Star	6 octobre 2013 au 1 ^{er} février 2014
Vista	24 novembre 2013 au 1 ^{er} février 2014

[56] Selon M. Bungaroo, les rapports aux pièces A-11 à A-14 ont été établis par l'appelante, hebdomadairement et à l'égard de chaque agence, à partir des renseignements de TraceTime, renseignements qui comprenaient le nom de l'agence associée à chaque travailleur temporaire, avec son numéro d'« employé », le taux payable à l'agence pour son travail et ses heures travaillées⁵³.

[57] M^{me} Seleznova a déclaré que, tous les mardis, elle imprimait deux types de rapport à partir de TraceTime à l'égard de chaque agence ayant fourni des travailleurs temporaires à l'appelante au cours de la semaine précédente. M^{me} Seleznova a déclaré que les documents dans la pièce A-32 étaient représentatifs des rapports qu'elle imprimait chaque semaine⁵⁴. Dans les présents motifs, j'appelle ces deux types de rapports imprimés par M^{me} Seleznova « synthèses d'achat » et « relevés d'heures ».

⁵³ *Ibid.*, lignes 16 à 28 de la page 72 et lignes 1 à 3 et lignes 20 à 25 de la page 73.

⁵⁴ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 1 à 24 de la page 80, lignes 17 à 28 de la page 81 et lignes 1 à 12 de la page 82.

[58] Les synthèses d'achat comportent le nom de l'usine de l'appelante (c'est-à-dire Marmora ou Norelco), le nom de l'agence, la semaine visée par la synthèse et le total de la somme payable à l'agence, ventilé par service (p. ex. service de l'emballage, service des bagels).

[59] Les relevés d'heures comportent le nom de l'usine de l'appelante, le nom de l'agence, la semaine visée par le rapport, le nom des travailleurs temporaires de l'agence ayant travaillé pour l'appelante pendant cette semaine et le total des heures travaillées par chacun de ces travailleurs temporaires pendant cette semaine. Comme celles des synthèses d'achat, les données figurant sur les relevés d'heures sont ventilées par service.

[60] Collectivement, la synthèse d'achat et le relevé d'heures relatifs à une semaine donnée permettent d'établir le taux horaire moyen versé par l'appelante pour les travailleurs temporaires ayant travaillé dans chaque service de l'appelante pendant la semaine.

[61] M^{me} Seleznova a témoigné qu'elle envoyait les mardis une synthèse d'achat et un relevé d'heures à chaque agence ayant fourni des travailleurs temporaires pendant la semaine visée par les rapports, et qu'elle s'attendait à recevoir une facture des agences au plus tard à midi les mercredis⁵⁵.

[62] M^{me} Seleznova vérifiait chaque facture reçue d'une agence en la comparant à la synthèse d'achat et, si la facture était exacte, elle l'entraînait dans « ACCPAC », le système comptable de l'appelante, en vue d'un paiement. M^{me} Seleznova imprimait ensuite un chèque, qu'elle soumettait à l'approbation de son supérieur⁵⁶.

[63] Selon le témoignage de M^{me} Seleznova, il était rare qu'une facture comportât une erreur; elle n'avait souvenir d'aucune erreur en particulier⁵⁷.

⁵⁵ *Ibid.*, lignes 14 à 28 de la page 85 et lignes 1 à 5 de la page 86. Voir également le témoignage donné par M. Bungaroo en contre-interrogatoire : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 23 à 28 de la page 130 et lignes 1 à 9 de la page 131.

⁵⁶ *Ibid.*, lignes 6 à 16 de la page 86 et ligne 28 de la page 88 et la page 89.

⁵⁷ *Ibid.*, lignes 17 à 27 de la page 87.

[64] À l'occasion, une agence contestait le nombre d'heures travaillées par un travailleur temporaire. Si les heures de travail étaient contestées, M^{me} Seleznova demandait au surveillant de la production concerné de vérifier les heures et d'en confirmer l'exactitude. Si la vérification n'était pas réalisée suffisamment rapidement pour que le montant additionnel dû soit inclus dans le paiement fait à l'agence pour la semaine, ce montant était ajouté au paiement de la semaine suivante⁵⁸.

[65] M^{me} Seleznova a déclaré que les chèques étaient soit envoyés à l'agence par la poste, soit récupérés par un représentant de l'agence. Elle a identifié les représentants des agences comme étant Alex, Souren et Igor. Elle ne se souvenait d'aucun autre représentant qui serait venu chercher des chèques⁵⁹.

[66] Lors du contre-interrogatoire de M. Bungaroo, l'avocat de l'intimé a relevé plusieurs divergences plutôt petites (par rapport aux totaux) entre les montants indiqués dans un relevé d'heures imprimé en 2019 concernant une agence et une semaine données et la facture pour la même agence et la même semaine. M. Bungaroo a expliqué que les rapports produits à l'époque contenaient les bons chiffres et que les rapports imprimés ultérieurement comportaient des divergences en raison du changement de statut de certains travailleurs temporaires, qui par exemple étaient devenus inactifs ou avaient changé d'agence⁶⁰.

[67] Selon le témoignage de M. Khosla, l'appelante disposait de trois bases de données, à savoir la base de données des nomenclatures de matériaux et produits, la base de données de gestion du temps et des présences (c'est-à-dire TraceTime) et la base de données du logiciel de comptabilité.

[68] L'appelante enregistre des copies de sauvegarde des trois bases de données sur des lecteurs DAT⁶¹. La base de données de gestion du temps et des présences de même que la base de données du logiciel de comptabilité sont sauvegardées

⁵⁸ *Ibid.*, ligne 28 de la page 87 et lignes 1 à 24 de la page 88.

⁵⁹ *Ibid.*, lignes 1 à 16 de la page 90.

⁶⁰ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 19 à 28 de la page 140, pages 141 à 151 et lignes 1 à 13 de la page 152.

⁶¹ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 7 novembre 2022, lignes 5 à 20 de la page 115, ligne 28 de la page 119 et lignes 1 à 3 et 20 à 23 de la page 120.

quotidiennement, tandis que celle des nomenclatures de matériaux et produits l'est toutes les deux heures⁶². Les copies de sauvegarde étaient entreposées hors site, pour qu'elles soient préservées en cas de catastrophe touchant Marmora. Seul le service informatique y avait accès⁶³.

[69] Dans son contre-interrogatoire, M. Khosla a déclaré que les lecteurs DAT étaient conservés pendant huit à dix ans et qu'ils n'étaient pas écrasés (recouverts)⁶⁴. Dans son réinterrogatoire, il a précisé que l'appelante avait encore en sa possession les copies de sauvegarde pour la période pertinente⁶⁵.

[70] M. Khosla a déclaré qu'en 2015, l'appelante a découvert des problèmes dans les rapports imprimés à partir de la base de données TraceTime utilisée à l'époque. Plus précisément, les chiffres figurant dans un rapport imprimé à partir de la base de données utilisée en 2015 ne correspondaient pas à ceux figurant dans les documents d'époque, comme les synthèses d'achat imprimées par M^{me} Seleznova⁶⁶. Il en résultait des divergences relativement mineures⁶⁷.

[71] Une fois découverts, les problèmes⁶⁸ ont été résolus pour l'avenir, mais pour obtenir des données exactes sur les rapports portant sur une période antérieure à la correction, il fallait imprimer le rapport à partir de la copie de sauvegarde de la base de données la plus proche de la date d'impression du rapport initial⁶⁹, à savoir, en général, le mardi suivant la semaine visée par le rapport. Dans son contre-interrogatoire, M. Khosla a convenu avec l'avocat de l'intimé qu'il n'était pas

⁶² *Ibid.*, lignes 4 à 10 de la page 120.

⁶³ *Ibid.*, lignes 10 à 27 de la page 121.

⁶⁴ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 12 à 28 de la page 87 et lignes 1 à 3 de la page 88.

⁶⁵ *Ibid.*, lignes 11 à 20 de la page 105.

⁶⁶ *Ibid.*, lignes 16 à 28 de la page 8 et lignes 1 à 8 de la page 9.

⁶⁷ Deux exemples présentés à M. Bungaroo lors de son contre-interrogatoire présentent des divergences de 1,85 % et de 2,44 %.

⁶⁸ M. Khosla décrit ces problèmes dans son témoignage : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, aux lignes 9 à 28 de la page 10 et aux lignes 1 à 8 de la page 11.

⁶⁹ *Ibid.*, lignes 15 à 27 de la page 11.

possible, en examinant un document, de savoir s'il avait été imprimé à partir de la copie de sauvegarde⁷⁰.

[72] M^{me} Kissin a déclaré que, durant la période pertinente, elle était employée par l'appelante en tant que commise au pointage et aux présences. Elle a résumé ainsi les tâches qu'elle accomplissait alors :

[TRADUCTION]

Je recevais une demande ou des commandes des surveillants. J'appelais les agences et je m'arrangeais pour qu'ils nous envoient des gens et, lorsque les travailleurs se présentaient, j'ouvrais un dossier pour chacun d'eux en fonction de la commande reçue du surveillant. Il me suffisait ensuite de saisir les heures de travail que m'indiquaient les surveillants⁷¹.

[73] M^{me} Kissin a témoigné que le surveillant de la production dont relevait un travailleur temporaire tenait un journal des heures travaillées par ce dernier jusqu'à ce qu'une carte magnétique lui soit remise, ce qui prenait environ une semaine. M^{me} Kissin saisissait manuellement dans TraceTime les heures enregistrées par le surveillant de la production⁷².

[74] M^{me} Kissin saisissait les renseignements suivants dans TraceTime : le prénom et le nom de famille du travailleur temporaire, les heures travaillées, le service de l'appelante dans lequel le travailleur temporaire travaillait, l'agence qui l'avait envoyé et le taux. Ce taux lui était communiqué par son superviseur⁷³.

[75] M^{me} Kissin n'inscrivait un travailleur temporaire dans TraceTime qu'après que le surveillant de la production lui ait communiqué les heures travaillées par ce travailleur temporaire sa première journée de travail⁷⁴. M^{me} Kissin a dit se souvenir qu'un taux plus élevé était fixé pour les postes où le travailleur devait soulever des charges lourdes⁷⁵.

⁷⁰ *Ibid.*, ligne 28 de la page 82 et lignes 1 à 3 de la page 83.

⁷¹ Témoignage de M^{me} Kissin : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 8 à 13 de la page 63.

⁷² *Ibid.*, lignes 19 et 28 de la page 64 et lignes 1 à 18 de la page 65.

⁷³ *Ibid.*, ligne 28 de la page 65 et lignes 1 à 6 de la page 66.

⁷⁴ *Ibid.*, lignes 8 à 17 de la page 69.

⁷⁵ *Ibid.*, lignes 10 à 20 de la page 66.

[76] Selon le témoignage de M^{me} Kissin, les surveillants de la production l'informaient de leurs besoins en personnel par téléphone la plupart du temps, et parfois par courriel. M^{me} Kissin appelait ensuite les agences pour demander si des travailleurs temporaires étaient disponibles. Dans l'affirmative, elle confirmait la demande de travailleurs temporaires par courriel. Elle a déclaré qu'elle procédait par courriel, car il était arrivé que des agences envoient plus ou envoient moins de travailleurs temporaires que demandé⁷⁶.

[77] M^{me} Kissin a désigné 31 courriels, ou chaînes de courriels, à destination ou en provenance des agences ou concernant les travailleurs temporaires⁷⁷. La plupart étaient des courriels envoyés à M^{me} Kissin par Unicorn, Savex, Vista, EDACA, Westlake, Proxor ou Teamco. Quelques-uns étaient des courriels transférés par M^{me} Kissin à un autre employé de l'appelante, ou envoyés par M^{me} Kissin en réponse à un courriel d'une agence.

[78] Ces 31 courriels portaient sur les sujets suivants : une agence fournissant à M^{me} Kissin les noms de ses travailleurs temporaires⁷⁸, une agence lui fournissant le nom de ses travailleurs temporaires qui en remplacent d'autres⁷⁹, demande par une agence de vérification en raison d'heures manquantes ou d'augmentation du taux de l'un de ses travailleurs temporaires⁸⁰, transmission à une agence par M^{me} Kissin d'un courriel interne contenant des problèmes posés par des travailleurs temporaires de l'agence⁸¹, et transmission à M^{me} Kissin par Savex d'une [TRADUCTION] « liste des noms de nos employés le 11 novembre 2011 »⁸².

[79] En réponse à une question de l'avocat de l'appelante sur les raisons pour lesquelles une agence enverrait un courriel concernant le remplacement de travailleurs temporaires, M^{me} Kissin a expliqué ce qui suit :

[TRADUCTION]

⁷⁶ *Ibid.*, lignes 21 à 28 de la page 66 et lignes 1 à 15 de la page 67.

⁷⁷ *Ibid.*, lignes 18 à 28 de la page 69, pages 70 à 106 et lignes 1 à 19 de la page 107 et pièces A-46 à A-77.

⁷⁸ Pièces A-46 à A-49, A-50 et A-53 à A-64.

⁷⁹ Pièces A-51, A-52, A-66 à A-71 et A-75.

⁸⁰ Pièces A-74, A-76 et A-77.

⁸¹ Pièces A-72 et A-73.

⁸² Pièce A-65.

R. Eh bien, lorsqu'un travailleur temporaire tombait malade ou ne pouvait pas se présenter au travail, il devait en informer son agence, qui nous demandait alors si nous avions besoin d'un remplaçant.

Q. Pourquoi les travailleurs temporaires devaient-ils en informer l'agence?

R. Parce qu'ils étaient employés par l'agence⁸³.

[80] M^{me} Kissin a déclaré qu'elle avait fini par savoir quelles agences étaient celles sur lesquelles elle pouvait compter pour des travailleurs temporaires et celles sur lesquelles elle ne pouvait pas compter. Elle a dit qu'elle disposait de toute une liste d'agences avec les noms de personnes-ressources. Quand on lui a demandé les noms des personnes avec qui elle communiquait, elle a déclaré en avoir quelques souvenirs, mais [TRADUCTION] « ne pas être tout à fait sûre de l'année où toutes ces agences figuraient sur la liste »⁸⁴.

[81] Dans son contre-interrogatoire, M^{me} Kissin a confirmé à l'avocat de l'intimé que les seuls documents qu'elle recevait des agences étaient des courriels, que les heures travaillées lui étaient communiquées par les surveillants de la production, mais qu'il n'y avait aucun document en preuve en ce sens, et qu'elle ne rencontrait pas les nouveaux travailleurs temporaires, n'obtenait aucun document de ceux-ci et n'examinait pas leurs pièces d'identité⁸⁵.

(7) Le remplacement d'une agence par une nouvelle agence

[82] L'examen des dates de début et de fin des factures établies au nom de chaque agence et des dates des lettres d'entente permet d'établir que, pendant la période pertinente, les remplacements suivants ont eu lieu : Teamco et Right Way par Savex et VM Balance, respectivement, SN Rush par Alpha, Savex par Unicorn, VM Balance par EDACA, APAC par Proxor, EDACA par V-Star, et Proxor par Vista.

⁸³ Témoignage de M^{me} Kissin : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 18 à 24 de la page 75.

⁸⁴ *Ibid.*, lignes 16 à 28 de la page 67.

⁸⁵ *Ibid.*, lignes 27 à 28 de la page 108, page 109.

[83] Les factures pour la dernière semaine de janvier 2014 sont établies aux noms de Vista, V-Star, Westlake et Alpha, ce dont on peut déduire que ces agences étaient les seules à faire affaire avec l'appelante à la fin de la période pertinente.

[84] L'avocat de l'appelante a demandé à M. Bungaroo pourquoi trois personnes représentaient 13 agences. Celui-ci a répondu :

[TRADUCTION]

R. Il arrivait que ça ne fonctionne plus avec certaines agences, auquel cas ces personnes-ressources venaient nous voir et nous disaient « nous avons fini avec ces agences et travaillons maintenant avec d'autres agences ». Et ils représentaient une autre agence⁸⁶.

[85] M. Bungaroo a témoigné que, lorsqu'un représentant informait l'appelante qu'il était avec une nouvelle agence, les travailleurs temporaires associés à l'ancienne agence avaient la possibilité de passer à la nouvelle⁸⁷. L'appelante facilitait le transfert en fournissant à la nouvelle agence un bureau au sous-sol de son usine⁸⁸. M^{me} Seleznova n'avait pas souvenir qu'un travailleur temporaire se soit jamais plaint de changer d'agence⁸⁹.

[86] L'appelante procédait au changement d'agence en l'ajoutant à TraceTime et en transférant les travailleurs temporaires de l'ancienne à la nouvelle agence⁹⁰. Un dossier était également ouvert sur la nouvelle agence dans ACCPAC⁹¹.

[87] Dans son contre-interrogatoire, M. Khosla a déclaré qu'on ne pouvait procéder à un changement d'agence par la modification du nom de l'agence dans TraceTime que si l'appelante savait, au moment d'effectuer le changement, que tous

⁸⁶ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 25 à 28 de la page 59 et lignes 1 à 2 de la page 60.

⁸⁷ *Ibid.*, lignes 14 à 18 de la page 65.

⁸⁸ *Ibid.*, lignes 19 à 22 de la page 65.

⁸⁹ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 9 à 12 de la page 98.

⁹⁰ *Ibid.*, lignes 13 à 16 de la page 98.

⁹¹ *Ibid.*, lignes 17 à 19 de la page 98.

les travailleurs temporaires associés à l'ancienne agence étaient transférés à l'agence la remplaçant, et que seul le nom était changé⁹².

[88] M^{me} Seleznova a déclaré qu'avant d'ajouter la nouvelle agence dans TraceTime et ACCPAC, elle demandait au propriétaire ou à l'administrateur de la nouvelle agence de signer une lettre d'entente. Elle obtenait également un certificat de la WSIB concernant la nouvelle agence⁹³. M^{me} Seleznova disposait d'outils en ligne lui permettant de vérifier que la nouvelle agence détenait un certificat de la WSIB⁹⁴.

[89] Lors de son réinterrogatoire, M^{me} Seleznova a déclaré que, lorsqu'un représentant changeait d'agence, elle modifiait simplement le nom de l'agence dans TraceTime pour que tous les travailleurs temporaires associés à l'ancienne agence soient associés à la nouvelle agence. Elle créait également le profil de la nouvelle agence dans ACCPAC⁹⁵.

[90] Dans son contre-interrogatoire, M^{me} Seleznova a déclaré qu'elle ne vérifiait pas auprès de la nouvelle agence si les travailleurs temporaires de l'ancienne agence étaient employés par la nouvelle agence, car celle-ci était représentée par le même représentant⁹⁶. M^{me} Seleznova et l'avocat de l'intimé ont eu l'échange suivant :

[TRADUCTION]

Q. Avez-vous compris, par le fait qu'Igor représentait Alpha, que les travailleurs fournis par Alpha étaient les travailleurs d'Igor?

R. Igor représentait Alpha, oui.

Q. Avez-vous compris que les travailleurs qui étaient allés chez Alpha et qui étaient fournis par Igor étaient les travailleurs qu'Igor vous avait fournis quand il s'agissait de SN Rush?

R. Oui, en tant que représentant.

⁹² Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 11 à 21 de la page 104.

⁹³ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 6 à 17 de la page 97.

⁹⁴ *Ibid.*, lignes 20 à 28 de la page 98 et lignes 1 à 2 de la page 99.

⁹⁵ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, ligne 28 de la page 45 et lignes 1 à 19 de la page 46.

⁹⁶ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 2 novembre 2022, lignes 15 à 28 de la page 119.

Q. Et ce serait la même logique lorsque Souren ou Alex changeait d'agence?

R. C'est exact⁹⁷.

[91] En contre-interrogatoire, l'avocat de l'intimé a demandé à M^{me} Seleznova si le changement d'agence était documenté de quelque façon. Elle a répondu qu'il y avait eu seulement un accord verbal et que l'appelante n'avait fait aucune démarche pour confirmer que les travailleurs temporaires avaient été transférés à la nouvelle agence⁹⁸.

[92] En contre-interrogatoire, M^{me} Seleznova a déclaré que les agences envoyaient leurs factures à l'appelante par télécopie ou par courriel. En réponse à la question de l'avocat de l'intimé, elle a reconnu que l'exemple à l'onglet 2A de la pièce A-11 ne comportait pas de bordereau de télécopie ou de courriel indiquant que la facture était une pièce jointe.

[93] L'avocat de l'intimé a interrogé M^{me} Seleznova sur une correction apportée à la facture à l'onglet 2A de la pièce A-11, à savoir l'ajout de 960 \$ pour un travailleur temporaire. M^{me} Seleznova a déclaré qu'elle ne se souvenait pas de la date, mais elle a reconnu que la facture de l'agence indiquait le montant corrigé et portait la même date que le rapport, le 18 janvier 2011⁹⁹.

[94] L'avocat de l'intimé a renvoyé M^{me} Seleznova aux onglets 48B et 49D de la pièce A-12, contenant les factures de SN Rush et d'Alpha Logistics respectivement. M^{me} Seleznova a reconnu que les deux factures avaient la même mise en page, comportaient les mêmes numéros de téléphone et de télécopie dans la ligne d'adresse, et portaient toutes deux la mention [TRADUCTION] « Fondée en 1998 ». M^{me} Seleznova a confirmé qu'Igor représentait les deux agences. Il ressort des dates des deux factures que SN Rush a été remplacée par Alpha après la semaine se terminant le 1^{er} décembre 2012¹⁰⁰.

⁹⁷ *Ibid.*, lignes 18 à 28 de la page 119.

⁹⁸ *Ibid.*, lignes 1 à 13 de la page 120.

⁹⁹ *Ibid.*, lignes 23 à 28 de la page 121 et pages 122 et 123.

¹⁰⁰ *Ibid.*, lignes 8 à 28 de la page 125, page 126 et lignes 1 à 21 de la page 127.

[95] L'avocat de l'intimé a répété l'exercice avec M^{me} Seleznova pour les factures aux onglets 35A, 37B, 32C et 37C de la pièce A-11 et aux onglets 7A, 8A, 47A et 48A de la pièce A-13, aboutissant essentiellement au même résultat¹⁰¹.

[96] L'avocat de l'intimé a renvoyé M^{me} Seleznova à la pièce A-32 et lui a demandé si un grand nombre des travailleurs temporaires nommés dans les rapports détaillés concernant SN Rush à la page 4 de l'onglet 32 et à la page 10 de l'onglet 33, respectivement, étaient les mêmes. M^{me} Seleznova a confirmé que c'était le cas et ajouté que quelqu'un aurait alors transféré de SN Rush à Alpha dans le système de l'appelante les travailleurs temporaires figurant dans les deux rapports¹⁰².

[97] L'avocat de l'intimé a porté à l'attention de M^{me} Seleznova un rapport de vérification des renseignements sur le personnel (un « rapport de vérification ») concernant un travailleur temporaire (pièce R-33) et l'a comparé aux rapports établis à l'égard de Savex, d'EDACA et de V-Star (pièces R-34, R-35 et R-36). M^{me} Seleznova a reconnu que la pièce R-33 ne faisait pas état du dernier changement d'agence, à savoir le passage à V-Star, qui par contre figurait dans la pièce R-36¹⁰³. L'avocat a répété l'exercice à l'égard de 15 autres travailleurs temporaires, avec le même résultat¹⁰⁴. M^{me} Seleznova a déclaré à plusieurs reprises qu'elle faisait un usage très limité des rapports de vérification sur le personnel, et qu'elle savait qu'ils existaient, mais n'était pas [TRADUCTION] « vraiment » familière avec ce type de rapport¹⁰⁵.

[98] Dans son interrogatoire principal et son contre-interrogatoire, M. Khosla a expliqué en détail le contenu des rapports de vérification sur le personnel¹⁰⁶.

[99] M. Khosla a confirmé que les pièces A-90 et A-91 étaient des exemples de deux rapports imprimés à partir de la même sauvegarde. Le point saillant de son

¹⁰¹ *Ibid.*, lignes 10 à 28 de la page 129, pages 130 à 133 et lignes 1 à 10 de la page 134.

¹⁰² *Ibid.*, lignes 2 à 28 de la page 128 et lignes 1 à 9 de la page 129.

¹⁰³ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 4 à 28 de la page 7, pages 8 à 12 et lignes 1 à 6 de la page 13.

¹⁰⁴ *Ibid.*, lignes 16 à 28 de la page 13, pages 14 à 43 et lignes 1 à 6 de la page 44 et pièces R-37 à R-56.

¹⁰⁵ *Ibid.*, lignes 2 à 12, lignes 17 à 21 et lignes 24 à 26 de la page 8 et lignes 20 à 22 de la page 28.

¹⁰⁶ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 7 novembre 2022, lignes 7 à 28 de la page 156, pages 157 à 169 et lignes 1 à 3 de la page 170, et transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 19 à 28 de la page 76 et pages 77 à 79.

témoignage est qu'on ne pouvait pas simplement examiner un rapport de vérification et en conclure qu'il manquait des renseignements, comme un changement d'agence, car les renseignements dans le rapport de vérification sur le personnel dépendent de la copie de sauvegarde utilisée¹⁰⁷.

[100] En contre-interrogatoire, M. Khosla a confirmé qu'il n'était pas possible de savoir, à la lecture d'un rapport de vérification sur le personnel, quand une agence avait été remplacée ou depuis quelle copie de sauvegarde le rapport avait été produit. Les renseignements dans le rapport de vérification correspondaient uniquement aux renseignements dans le système au moment où a été effectuée la sauvegarde ayant servi à la production du rapport. Pour savoir quelle copie de sauvegarde a été utilisée, il faudrait comparer ce rapport de vérification avec d'autres rapports. La « date d'impression » permet indique uniquement la date d'impression du rapport, et n'indique pas quelle copie de sauvegarde a servi¹⁰⁸.

[101] En contre-interrogatoire, M. Khosla a déclaré que, si le nom d'une agence était modifié dans TraceTime, ce changement n'apparaîtrait pas dans les rapports de vérification sur le personnel ni dans aucun autre document. Toutefois, en cas d'ajout d'une nouvelle agence (par opposition à un remplacement), ce changement figurerait dans le rapport de vérification sur tout travailleur temporaire associé à la nouvelle agence¹⁰⁹.

[102] En réinterrogatoire, l'avocat de l'appelante a demandé à M^{me} Seleznova de comparer les pièces R-39, R-44, R-47 et R-56, soit les rapports de vérification sur quatre travailleurs temporaires, aux pièces A-41 à A-45, soit d'autres rapports de vérification sur les quatre mêmes travailleurs temporaires¹¹⁰. La « date d'impression » figurant sur tous ces rapports de vérification était février ou mars 2019. Cette comparaison montre que les rapports de vérification comportent des renseignements différents selon le nom de l'agence apparaissant en haut à droit du

¹⁰⁷ Témoignage de M. Khosla : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 16 à 28 de la page 28, lignes 1 à 14 de la page 29, lignes 11 à 28 de la page 30, page 31 et lignes 1 à 5 de la page 32.

¹⁰⁸ *Ibid.*, lignes 13 à 28 de la page 80, page 81 et lignes 1 à 3 de la page 82.

¹⁰⁹ *Ibid.*, lignes 18 à 28 de la page 89 et lignes 1 à 17 de la page 90.

¹¹⁰ Témoignage de M^{me} Seleznova : transcription de l'audience du 3 novembre 2022, lignes 23 à 28 de la page 46, pages 47 à 58 et lignes 1 à 12 de la page 59.

rapport, ce qui donne à penser qu'ils ont été produits à partir de différentes copies de sauvegarde.

(8) La vérification de l'appelante et des agences par l'ARC

[103] Selon le témoignage de M. Li, M. Au, vérificateur pour l'ARC, a à l'origine procédé à une vérification de l'appelante pour la période comprise entre décembre 2010 et la fin du mois de novembre 2012¹¹¹.

[104] M. Li a précisé que la vérification de M. Au portait sur les crédits de taxe sur les intrants demandés par l'appelante, et que M. Au n'avait effectué aucun redressement¹¹². Toutefois, M. Au a soulevé des questions concernant 12 agences payées par l'appelante – dont sept étaient des agences en cause –, les sommes versées par celles-ci au titre de la TVH étant nettement inférieures aux crédits de taxe sur les intrants demandés par l'appelante¹¹³.

[105] Selon le témoignage de M. Li, l'équipe chargée de la vérification portant sur la période pertinente a demandé des documents, mais l'ARC n'a reçu qu'une [TRADUCTION] « très faible quantité de renseignements »¹¹⁴. En contre-interrogatoire, M. Li a admis que M. Au n'avait pas mis en doute les livres et registres de l'appelante¹¹⁵ et que cette dernière avait en fait fourni à l'ARC toutes les pièces demandées¹¹⁶.

[106] Lors du réinterrogatoire de M. Li, l'avocat de l'intimé a posé l'hypothèse, concernant la pièce A-114, que les renseignements demandés par M. Kooner

¹¹¹ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 10 à 21 de la page 123, et transcription de l'audience du 9 novembre 2022, ligne 28 de la page 132 et lignes 1 à 5 de la page 133.

¹¹² Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 9 novembre 2022, lignes 21 à 25 de la page 98.

¹¹³ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 9 novembre 2022, lignes 27 à 28 de la page 89, page 90, lignes 1 et 2 de la page 91, lignes 21 à 28 de la page 98 et lignes 1 à 14 de la page 99.

¹¹⁴ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 6 à 28 de la page 125, lignes 1 à 6 de la page 126.

¹¹⁵ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 9 novembre 2022, lignes 5 à 17 de la page 86 et lignes 9 à 17 de la page 87.

¹¹⁶ *Ibid.*, lignes 25 à 28 de la page 88, page 89, lignes 1 à 24 de la page 90, lignes 24 à 28 de la page 91, lignes 1 à 10 et 26 à 28 de la page 92, lignes 1 à 10 et 27 à 28 de la page 93, lignes 1 à 5 et 14 à 19 de la page 94, lignes 4 à 24 de la page 95, lignes 5 à 28 de la page 96, page 97, lignes 1 à 20 de la page 98, lignes 3 à 28 de la page 103 et lignes 1 à 24 de la page 104.

n'avaient pas été fournis. M. Li en a convenu. M. Kooner a également témoigné que les renseignements n'avaient pas été fournis¹¹⁷. Toutefois, il a affirmé, en contre-interrogatoire, que l'entrée suivante, datée du 4 février 2014, à la pièce R-90, qui est un extrait d'un rapport de vérification établi par l'ARC à l'égard de VM Balance, était exacte :

[TRADUCTION]

Réponse reçue de Fiera Foods Company, les documents suivants ont été fournis – liste du grand livre général, échantillons de factures (5), contrat et échantillons de chèques annulés (5). Services fournis – Travailleurs temporaires affectés à la production, dernier jour d'Interactions, le 7 septembre 2012. Coordonnées Natalia (416) 827-8530¹¹⁸

[107] En contre-interrogatoire, M. Kooner a admis que la pièce R-81, qui est un extrait d'un rapport de vérification établi par M. Kooner à l'égard d'EDACA, comprenait l'entrée suivante, datée du 31 décembre 2013 :

[TRADUCTION]

Réponse reçue de Fiera Foods Company, les documents suivants ont été fournis – liste du grand livre général, échantillons de factures (5), contrat et échantillons de chèques annulés (5)¹¹⁹.

[108] Dans le document intitulé [TRADUCTION] « Note pour le dossier », établi par M. Kooner concernant EDACA, qui figure à la pièce A-114, M. Kooner écrit dans une entrée datée du 31 décembre 2013 qu'il a reçu par la poste une série de documents envoyés par l'appelante et ajoute : [TRADUCTION] « Je vais examiner les renseignements et effectuer une analyse des ventes et de la TPS/TVH perçue à partir des documents de travail. » À l'entrée suivante, datée du 7 janvier 2014, M. Kooner écrit [TRADUCTION] : « J'ai discuté du dossier avec mon chef d'équipe et nous avons convenu que la prochaine étape serait une demande à la banque¹²⁰. » Rien dans la [TRADUCTION] « Note pour le dossier » concernant EDACA ne donne à penser que l'appelante ne coopérerait pas ou qu'elle taisait des renseignements. Cependant, il

¹¹⁷ Témoignage de M. Kooner : transcription de l'audience du 10 novembre 2022, ligne 28 de la page 16 et lignes 1 à 2 de la page 17.

¹¹⁸ *Ibid.*, lignes 23 à 28 de la page 39 et lignes 1 à 8 de la page 40.

¹¹⁹ *Ibid.*, lignes 22 à 28 de la page 46 et lignes 1 à 11 de la page 47.

¹²⁰ La pièce A-122 est une copie d'une demande de renseignements, datée du 17 janvier 2014, adressée à Buduchnist Credit Union Ltd.

ressort de plusieurs entrées dans la note qu'il a été difficile d'obtenir des renseignements auprès de tiers.

[109] Selon le témoignage de M. Li, lors de la vérification concernant la période pertinente, le dossier de l'appelante a été transmis à la Division des enquêtes criminelles de l'ARC¹²¹. En contre-interrogatoire, M. Kooner a déclaré que la décision de transmettre le dossier avait été prise le 31 octobre 2014¹²².

[110] Dans sa décision, la Division des enquêtes criminelles de l'ARC ne trouve aucune preuve d'acte répréhensible commis par l'appelante. M. Bungaroo a fait état d'une lettre de la Division des enquêtes criminelles de l'ARC, datée du 7 février 2020, dans laquelle on peut lire :

[TRADUCTION]

La Division des enquêtes criminelles de l'Agence du revenu du Canada (ARC) confirme que Fiera Foods Company, ses dirigeants, administrateurs ou agents ne sont plus visés par l'enquête criminelle sur la fourniture de services de travailleurs intérimaires à Fiera Foods Company de 2011 à 2014 et sur l'omission alléguée des fournisseurs de verser à l'ARC certaines sommes exigibles au titre de la taxe sur les produits et services et de la taxe de vente harmonisée¹²³.

[111] M. Bungaroo a confirmé que la Division des enquêtes criminelles de l'ARC n'avait pris aucune autre mesure à l'encontre de l'appelante¹²⁴.

[112] En contre-interrogatoire, M. Li a reconnu que M. Au avait invoqué la nécessité d'une enquête plus poussée pour établir si l'appelante était coupable de collusion avec les agences, même s'il ne disposait [TRADUCTION] « d'aucune preuve tangible » de collusion¹²⁵. M. Li a déclaré qu'il n'avait trouvé aucune preuve qu'une

¹²¹ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 11 à 20 de la page 126.

¹²² Témoignage de M. Kooner : transcription de l'audience du 10 novembre 2022, lignes 1 à 3 de la page 50.

¹²³ Témoignage de M. Bungaroo : transcription de l'audience du 31 octobre 2022, lignes 22 à 28 de la page 100 et lignes 1 à 13 de la page 101, et pièce A-22.

¹²⁴ *Ibid.*, lignes 14 à 16 de la page 101.

¹²⁵ Pièce A-117.

partie des sommes payées par l'appelante aux agences avaient été retournée à l'appelante¹²⁶.

[113] En contre-interrogatoire, M. Li a admis qu'en ce qui concerne la fourniture de travailleurs temporaires, l'ARC n'a demandé à l'appelante ni les coordonnées des travailleurs temporaires ni l'accès à TraceTime. L'ARC s'est plutôt servie des noms figurant sur les rapports horaires fournis par l'appelante¹²⁷.

[114] En contre-interrogatoire, M. Li a déclaré que l'ARC avait tenté d'identifier et de localiser les travailleurs temporaires en cherchant leur nom dans ses bases de données. Il a admis que l'appelante ne connaîtrait pas les numéros d'assurance sociale des travailleurs temporaires, puisque ceux-ci n'étaient pas ses employés¹²⁸. Il a également admis que l'ARC n'avait aucun moyen de savoir si les personnes qu'elle contactait étaient les mêmes que celles dont le nom apparaissait dans les rapports fournis par l'appelante¹²⁹.

[115] En contre-interrogatoire, M. Li s'est fait poser une série de questions concernant les renseignements qu'un contribuable doit fournir pour obtenir un numéro d'inscription sous le régime de la LTA. Il a énuméré les renseignements suivants comme étant ceux qui, à sa connaissance, devaient être fournis :

1. le nom, le numéro d'assurance sociale et le code postal du propriétaire de l'entreprise;
2. la raison sociale, le numéro d'entreprise et le type d'entreprise;
3. l'adresse physique de l'entreprise et son adresse postale, si celle-ci diffère de l'adresse physique.

[116] En contre-interrogatoire, M. Li a confirmé qu'une entreprise pouvait choisir une case postale comme adresse, que le propriétaire de l'entreprise n'était pas tenu

¹²⁶ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 9 novembre 2022, lignes 23 à 28 de la page 101, page 102 et lignes 1 et 2 de la page 103.

¹²⁷ *Ibid.*, lignes 22 à 28 de la page 105, page 106 et lignes 1 à 10 de la page 107.

¹²⁸ *Ibid.*, lignes 11 à 28 de la page 107 et lignes 1 à 6 de la page 108.

¹²⁹ *Ibid.*, lignes 7 à 12 de la page 108 et lignes 8 à 14 de la page 111.

de garantir que l'entreprise était exploitée depuis l'adresse fournie, qu'il n'était pas nécessaire de nommer qui que ce soit d'autre que le propriétaire et que le demandeur n'était tenu de divulguer aucun autre numéro d'inscription¹³⁰. Il a témoigné que l'ARC avait effectué ses recherches sur les agences à partir des renseignements fournis par ces dernières dans leurs demandes d'inscription¹³¹.

[117] En contre-interrogatoire, M. Li a déclaré qu'il [TRADUCTION] « semble que [les agences] n'aient pas déclaré les ventes taxables qu'elles avaient effectuées auprès de [l'appelante] »¹³².

[118] En contre-interrogatoire, M. Li a déclaré que la position du ministre n'était pas que l'appelante avait tout inventé ou que les travailleurs temporaires n'avaient pas travaillé pour elle, mais plutôt que les agences n'avaient pas fourni de services de main-d'œuvre à l'appelante¹³³.

[119] Lors de son réinterrogatoire, M. Li a déclaré que l'ARC avait tenté de contacter les propriétaires des agences, sans succès¹³⁴.

[120] M. Kooner a témoigné avoir effectué lui-même les vérifications sur EDACA et Teamco et avoir repris à son compte les vérifications sur SN Rush, Unicorn et VM Balance après le départ en congé de M. Singh, le vérificateur de l'ARC précédent, en octobre 2014¹³⁵.

[121] M. Kooner a longuement témoigné des résultats de sa vérification, en consultant ses résumés et ses rapports de vérification pour se rafraîchir la mémoire¹³⁶. Le témoignage de M. Kooner peut se résumer ainsi :

¹³⁰ *Ibid.*, lignes 7 à 28 de la page 119, lignes 1 à 17 de la page 120 et lignes 2 à 10 de la page 122.

¹³¹ *Ibid.*, lignes 25 à 28 de la page 120 et lignes 1 à 15 de la page 121.

¹³² *Ibid.*, lignes 18 à 22 de la page 118.

¹³³ *Ibid.*, lignes 22 à 28 de la page 131 et lignes 1 à 3 de la page 132.

¹³⁴ *Ibid.*, lignes 5 à 13 de la page 135.

¹³⁵ Témoignage de M. Kooner : transcription de l'audience du 10 novembre 2022, lignes 3 à 28 de la page 9, lignes 1 à 24 de la page 10 et lignes 7 à 11 de la page 36.

¹³⁶ *Ibid.*, lignes 3 à 28 de la page 11, pages 12 à 34 et ligne 1 de la page 35.

1. Au vu des T4 émis, les cinq agences comptaient peu d'employés et avaient une masse salariale minimale, notamment par rapport aux montants des factures fournies à l'ARC par l'appelante.
2. EDACA a encaissé les chèques qu'elle a reçus de l'appelante dans un établissement d'encaissement de chèques contre espèces. Je note que M. Li a témoigné que la plupart des chèques reçus de l'appelante par les agences étaient encaissés au même établissement d'encaissement de chèques contre espèces¹³⁷.
3. M. Kooner a identifié un propriétaire différent pour chacune des cinq agences mais, pour quatre d'entre elles, n'a pu joindre personne. M. Kooner s'est égaré quand on lui a demandé s'il avait réussi à joindre le propriétaire d'Unicorn, et l'avocat n'est pas revenu sur la question.
4. M. Kooner n'a trouvé aucune référence à Souren Sarkissov dans ses vérifications sur EDACA, SN Rush ou Teamco. L'avocat n'a pas posé de questions sur Unicorn ou VM Balance. Je retiens que M^{me} Seleznova a désigné Igor Morozov comme étant la personne-ressource pour SN Rush.

[122] En contre-interrogatoire, M. Kooner a eu l'échange suivant avec l'avocat de l'appelante au sujet d'une entrée figurant dans la pièce R-81, datée du 3 juin 2014, qui relatait une conversation avec Larissa Ischenko de GTA Financial & Investment Corporation :

[TRADUCTION]

Q. Il est indiqué au dernier point qu'elle dit se souvenir que le client est une agence de placement et a besoin de liquidités pour payer les employés qui travaillent pour son compte.

R. C'est exact.

Q. L'un des rares tiers autres que Fiera avec lesquels vous avez communiqué vous a également dit qu'Edaca était une agence de placement?

¹³⁷ Témoignage de M. Li : transcription de l'audience du 8 novembre 2022, lignes 6 à 23 de la page 157.

R. C'est exact¹³⁸.

[123] M^{me} Servilla a audité Savex pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 août 2013. Elle a témoigné que M. Au avait demandé des renseignements à M. Sergio Portnoy, le comptable de Savex, qui a fourni des copies de 60 factures, dont 59 étaient adressées à l'appelante. M^{me} Servilla avait interrogé M. Portnoy et ce dernier lui avait fourni des renseignements et des documents sur les activités de Savex, notamment 100 factures supplémentaires adressées à des personnes autres que l'appelante. Les factures adressées à des tiers figuraient dans le grand livre général de Savex, mais celles adressées à l'appelante n'y figuraient pas¹³⁹.

[124] L'avocat de l'intimé a renvoyé M^{me} Servilla à trois paires de factures établies par Savex. Chaque paire était constituée d'une facture établie à l'intention d'un tiers et d'une facture établie à l'intention de l'appelante. Chaque paire de factures portait le même numéro, mais la facture adressée à l'appelante était suivie de la lettre « A »¹⁴⁰.

[125] M^{me} Servilla a identifié M. Stanislav Yassenik comme étant le propriétaire et l'administrateur de Savex, mais, lors de sa vérification, n'a trouvé aucune mention du nom « Souren Sarkissov » comme administrateur, agent ou employé¹⁴¹.

[126] M^{me} Servilla a effectué un rapprochement des comptes bancaires à partir des relevés bancaires de M. Yassenik et déterminé qu'à quelques petites variations près, le contenu des factures adressées à des personnes autres que l'appelante correspondait à ce qu'on observait sur le compte bancaire, mais que ce n'était pas le cas pour les factures adressées à l'appelante¹⁴².

¹³⁸ Témoignage de M. Kooner : transcription de l'audience du 10 novembre 2022, lignes 13 à 20 de la page 48.

¹³⁹ Témoignage de M^{me} Servilla : transcription de l'audience du 10 novembre 2022, lignes 16 à 27 de la page 82, ligne 28 de la page 84, page 85, lignes 1 à 18 de la page 86, lignes 10 à 28 des pages 89 et 90 et lignes 1 à 13 de la page 91.

¹⁴⁰ *Ibid.*, lignes 22 à 28 de la page 94, page 95, et lignes 1 à 12 de la page 96.

¹⁴¹ *Ibid.*, lignes 9 à 14 de la page 88 et lignes 16 à 20 de la page 98.

¹⁴² *Ibid.*, lignes 12 à 28 de la page 93 et lignes 1 à 7 de la page 94.

[127] M^{me} Servilla a établi que Savex avait émis six T4 pour 2011, pour un total de 13 681 \$, et neuf T4 pour 2012, pour un total de 20 847 \$¹⁴³.

[128] M^{me} Servilla a témoigné que l'adresse professionnelle de Savex était un immeuble résidentiel¹⁴⁴. En contre-interrogatoire, M^{me} Servilla a convenu que ce renseignement ne figurait pas dans son rapport de vérification¹⁴⁵.

[129] En réponse à l'avocat de l'appelante en contre-interrogatoire, M^{me} Servilla a reconnu que Savex collaborait avec d'autres entreprises, par exemple VM Balance, lorsque la demande de travailleurs temporaires dépassait le nombre de travailleurs disponibles. M^{me} Servilla a également reconnu qu'elle avait demandé et reçu de VM Balance des factures pour ces services¹⁴⁶.

[130] En contre-interrogatoire, M^{me} Servilla a également reconnu qu'aucun membre de l'équipe effectuant la vérification de l'appelante n'avait communiqué avec elle en décembre 2014 ou en mars 2015 pour lui fournir les autres renseignements obtenus de l'appelante et pour lui demander de faire un suivi¹⁴⁷.

III. Les observations des parties

A. Les observations de l'appelante

[131] L'appelante soutient qu'il existe une profusion d'éléments prouvant qu'elle avait constamment et régulièrement besoin de travailleurs temporaires et que ce besoin était comblé par les agences. Les travailleurs temporaires représentaient la majorité des effectifs de production de l'appelante, et les paiements aux agences pour leur travail constituaient pour l'appelante la majorité de ses dépenses en main-d'œuvre.

¹⁴³ *Ibid.*, lignes 19 à 24 de la page 88.

¹⁴⁴ *Ibid.*, lignes 16 à 23 de la page 97.

¹⁴⁵ *Ibid.*, lignes 10 à 28 de la page 103 et lignes 1 à 5 de la page 104.

¹⁴⁶ *Ibid.*, lignes 19 à 28 de la page 105 et lignes 1 à 3 de la page 106.

¹⁴⁷ *Ibid.*, lignes 11 à 28 de la page 106 et lignes 1 et 2 de la page 107.

[132] L'appelante faisait appel aux travailleurs temporaires fournis par les agences, parce que cette façon de procéder était bien plus rentable et efficace et que les agences étaient en mesure de fournir des travailleurs temporaires pour répondre aux besoins précis de l'appelante, qui variaient d'un moment à l'autre. L'appelante ne pouvant pas elle-même combler son besoin constant de travailleurs, elle avait donc besoin des agences.

[133] L'appelante a conclu des lettres d'entente avec les agences pour la fourniture de travailleurs temporaires et celles-ci lui ont fourni des travailleurs temporaires. Les agences lui facturaient le travail des travailleurs temporaires et elle réglait les factures dans leur intégralité, y compris la TVH.

[134] M. Bungaroo, M. Ochakovsky, M^{me} Seleznova, M^{me} Kissin et M^{me} Gawedzka ont tous témoigné à propos de leurs interactions avec les représentants des agences et de la manière dont l'appelante s'approvisionnait en main-d'œuvre temporaire par l'intermédiaire des agences. Il existe des centaines de documents contemporains montrant que l'appelante passait des commandes auprès des agences, que ces commandes étaient honorées par les agences, et que les agences et l'appelante communiquaient régulièrement au sujet des travailleurs temporaires.

[135] L'appelante soutient que l'intimé n'a avancé aucune théorie sur la manière dont les travailleurs temporaires étaient fournis ou sur l'entité les fournissant, si ce n'était les agences. En outre, l'intimé n'offre aucune explication sur la raison poussant l'appelante à verser des millions de dollars aux agences, si celles-ci ne fournissaient pas de travailleurs temporaires à l'appelante. L'intimé n'a pas allégué que la totalité ou une partie des sommes versées aux agences pour les travailleurs temporaires était retournée à l'appelante, et il n'existe aucun élément de preuve à l'appui d'une telle conclusion.

[136] L'appelante soutient que les faits et les circonstances en l'espèce sont essentiellement les mêmes que dans l'affaire *Salaison Lévesque inc. c. La Reine*, 2014 CCI 36 (« *Salaison Lévesque* »), dans laquelle le juge de la Cour canadienne de l'impôt a accordé les crédits de taxe sur les intrants demandés par le contribuable.

[137] L'appelante fait valoir qu'elle a satisfait aux exigences documentaires du paragraphe 169(4) et du Règlement sur les renseignements.

[138] L'appelante soutient qu'à l'exception de l'obligation d'indiquer le numéro d'inscription au registre de la TVH du fournisseur dans les documents, qui a été strictement appliquée, les tribunaux ont fait preuve de souplesse quant aux exigences relatives à la documentation imposées par le Règlement sur les renseignements : *Lohas Farm Inc. c. La Reine*, 2019 CCI 197, par. 146, et *Bijouterie Almar inc. c. La Reine*, 2010 CCI 618, par. 71 et 77.

[139] L'appelante invoque le paragraphe 30 de *Forestech Industries Ltd. c. La Reine*, 2009 CCI 591, à l'appui de son affirmation voulant qu'elle ne fût tenue que de détenir les documents d'information requis au moment de produire la déclaration pertinente. Elle renvoie aussi au paragraphe 48 de *Fiducie CFI Funding c. La Reine*, 2022 CCI 60 (« CFI »), pour faire valoir qu'il n'est pas nécessaire que les documents portent la signature du fournisseur, à condition que le contribuable demandant les crédits puisse prouver autrement l'exactitude des montants exigés.

[140] L'appelante soutient que, dans l'éventualité où la Cour conclurait que les agences n'ont pas fourni de services, elle a droit à un remboursement en titre du paragraphe 296(2.1) puisque i) elle n'a demandé aucun remboursement relativement à la taxe qu'elle a payée aux agences, et ii) elle aurait eu droit à un remboursement au titre du paragraphe 261(1) si elle en avait fait la demande dans le délai applicable prévu au paragraphe 261(3).

[141] L'appelante fait valoir que le paragraphe 296(2.1) oblige le ministre à appliquer un remboursement non demandé en réduction de la taxe nette d'un contribuable, même si aucune demande de remboursement n'a été produite dans le délai applicable : *United Parcel Service du Canada Ltée c. Canada*, 2009 CSC 20, [2009] 1 R.C.S. 657, par. 29 à 32. L'appelante soutient que, si elle n'avait reçu aucune fourniture taxable, alors la TVH qu'elle a payée l'a été par erreur : *Welch c. La Reine*, 2010 CCI 449, par. 12.

[142] L'appelante fait valoir qu'elle a versé de la TVH aux agences et que, si les agences n'ont pas fourni de fournitures taxables à l'appelante, la TVH a été payée par erreur. La raison de l'erreur n'est pas un facteur pertinent : *Mediclean Incorporated c. La Reine*, 2022 CCI 37, par. 126 à 128.

[143] L'appelante soutient que l'intimé ne peut pas se décharger du fardeau d'établir que l'appelante a délibérément fait fi de la loi, ou a fait preuve d'une indifférence à l'égard de la diligence appropriée et raisonnable, dans le contexte d'un système d'autocotisation, qui contredit et insulte le sens commun : *Guindon c. Canada*, 2015 CSC 41, [2015] 3 R.C.S. 3 (« *Guindon* »), par. 60 et 61.

[144] L'appelante a produit ses déclarations de TVH pour la période pertinente de bonne foi, parce qu'elle croyait avoir droit à des CTI du fait qu'elle avait reçu des fournitures de la part des agences – à savoir les travailleurs temporaires – et avait versé de la TVH à cet égard. Le ministre avait accueilli des demandes de ce type pour des périodes précédentes.

[145] La vérification des déclarations de l'appelante pour la période de décembre 2010 à novembre 2012 est sans lien avec l'application des pénalités contestées, et il est paradoxal de prétendre le contraire alors que le vérificateur de l'ARC pour cette période a autorisé les CTI demandés par l'appelante au motif que celle-ci avait rempli les exigences documentaires. En outre, la vérification n'a pris fin qu'en 2013, de sorte que toute directive n'a pu être appliquée aux déclarations produites durant la période pertinente; de plus, la seule directive potentiellement pertinente concernait l'exigence pour les fournisseurs d'avoir un numéro d'inscription au registre de la TVH valide, directive que l'appelante a appliquée.

B. Observations de l'intimé

[146] L'intimé soutient que les témoignages des travailleurs temporaires de l'appelante pendant la période pertinente (les « travailleurs temporaires témoins ») contredisent les renseignements tirés de TraceTime et les documents connexes (les « documents »).

[147] L'intimé avance que les travailleurs temporaires témoins :

1. ont déclaré ne pas avoir connaissance de l'agence ou des agences auxquels leur nom est associé dans les documents (10 travailleurs temporaires témoins);
2. ont déclaré ne pas se souvenir du nom de l'agence (deux travailleurs temporaires témoins);

3. n'ont pas fourni de nom d'agence (un travailleur temporaire témoin);
4. se sont souvenus du nom d'une organisation, mais il ne s'agissait pas d'une agence (un travailleur temporaire témoin);
5. n'ont pu confirmer qu'ils travaillaient pour une agence (un travailleur temporaire témoin);
6. ont déclaré ne jamais avoir parlé à quiconque d'une agence et ne jamais s'être rendus dans une agence (un travailleur temporaire témoin);
7. ne se sont souvenus que d'une des deux ou trois agences auxquelles leurs noms étaient associés dans les registres (deux travailleurs temporaires témoins);
8. n'ont pas travaillé dans les locaux de l'appelante pendant la période pertinente (un travailleur temporaire témoin).

[148] L'intimé soutient qu'aucun élément de preuve provenant d'un tiers ne corrobore les documents, l'appelante n'ayant cité à témoigner aucun représentant. L'intimé demande à la Cour de tirer une conclusion défavorable de l'absence de tels éléments de preuve.

[149] L'intimé avance qu'il incombait à l'appelante de prouver, selon la prépondérance des probabilités, tous les faits allégués dans l'avis d'appel qui sont niés par l'intimé et de démolir les hypothèses de fait du ministre : *Eisbrenner c. Canada*, 2020 CAF 93, par. 24.

[150] L'intimé soutient que l'appelante ne s'est pas acquittée de son fardeau, en ce qu'elle n'a pas établi que les agences lui ont fourni des travailleurs temporaires ni qu'elle avait recueilli les renseignements exigés par le paragraphe 169(4) et le Règlement sur les renseignements.

[151] L'intimé fait valoir que les exigences prévues au paragraphe 169(4) et dans le Règlement sur les renseignements sont obligatoires et rigoureusement appliquées :

Systematix technology consultants inc. c. Canada, 2007 CAF 226 (« *Systematix* »), par. 4 à 6.

[152] Lorsque le fournisseur dont le nom figure sur une facture n'est pas le vrai fournisseur, le contribuable n'a pas rempli les exigences du Règlement sur les renseignements et ne peut se prévaloir des CTI : *Modes Crystal Inc. c. La Reine*, 2013 CCI 33, par. 25; *Les Constructions Marabella Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 397, par. 27; *Kosma-Kare Canada inc. c. Canada*, 2014 CAF 225, par. 6 et 7; *Salaison Lévesque*, par. 91.

[153] Lorsque les pièces justificatives ne prennent pas l'une des formes visées dans le Règlement sur les renseignements, elles doivent avoir été émises ou signées par le fournisseur : *Vocan Health Assessors Inc. c. La Reine*, 2021 CCI 49 (« *Vocan* »), par. 177; *International Hi-Tech Industries Inc. c. La Reine*, 2018 CCI 240 (« *International Hi-Tech* »), par. 68 [sic 66].

[154] L'intimé soutient que l'interprétation proposée au paragraphe 48 de la décision *CFI* va à l'encontre du texte et de l'objet du Règlement sur les renseignements et pourrait entraîner des résultats absurdes, comme le refus de pièces justificatives en format papier, mais l'acceptation de pièces en format électronique contenant les mêmes renseignements.

[155] L'intimé soutient que, selon la thèse de l'appelante, la Cour doit reconnaître que les agences étaient véritablement des agences de placement distinctes les unes des autres, ce que les éléments de preuve ne démontrent pas :

1. Il n'existe aucun élément de preuve liant les représentants aux agences.
2. L'appelante comprenait que les représentants lui fournissaient les travailleurs temporaires et elle n'a jamais rencontré qui que ce soit d'autre associé à une agence.
3. L'appelante n'a traité avec les agences que par l'intermédiaire des représentants, mais rien dans la preuve documentaire ne rattache les représentants aux agences ou n'indique qu'un représentant a changé d'agence.

4. Lorsqu'une agence changeait de nom, rien ne changeait dans les modalités selon lesquelles les travailleurs temporaires étaient fournis à l'appelante, de sorte que l'appelante devait bien savoir que le changement de nom était superficiel.
5. Il ressort des témoignages des travailleurs temporaires témoins qu'aucune documentation n'était associée aux changements d'agence et que la plupart de ces derniers n'ont eu connaissance d'aucun changement d'agence, ou en ont eu connaissance uniquement parce que l'appelante les en avait informés.
6. Les rapports de vérification de l'appelante n'indiquaient pas ou indiquaient mal les changements d'agence, et contredisaient parfois les données figurant dans TraceTime.

[156] L'intimé soutient que les documents ne sont pas fiables, manquent de cohérence et sont contredits par les témoignages des travailleurs temporaires témoins, de sorte qu'ils ne peuvent être reconnus comme établissant la véracité de leur contenu.

[157] L'intimé soutient que les pénalités imposées en application de l'article 285 sont justifiées parce que l'appelante a fait un faux énoncé dans les déclarations où elle a demandé les CTI, et qu'elle savait que les agences n'avaient pas effectué les fournitures ou qu'elle aurait dû se renseigner sur la relation entre les agences et les représentants. Dans ces circonstances, c'est-à-dire le défaut de se renseigner sur la fourniture de travailleurs temporaires, l'appelante a fait preuve d'aveuglement volontaire ou a commis une faute lourde.

[158] L'intimé soutient que l'appelante n'a pas payé de TVH par erreur. L'appelante n'a pas réussi à établir qu'elle n'avait pas à payer la TVH qu'elle a payée. La fourniture de travailleurs temporaires était une fourniture taxable et l'appelante a payé la TVH sur cette fourniture conformément au paragraphe 165(1).

IV. Les dispositions pertinentes de la LTA et du Règlement sur les renseignements

[159] Les dispositions de la LTA et du Règlement sur les renseignements qui sont utiles pour trancher les questions soulevées par les parties sont reproduites à l'annexe A des présents motifs.

V. Analyse

A. Examen de la preuve et conclusions de fait

[160] Pour l'essentiel, la thèse de l'intimé est qu'il est impossible que les agences aient fourni les travailleurs temporaires à l'appelante, puisqu'elles n'avaient pas les employés ou les ressources pour ce faire.

[161] M. Kooner a déclaré que la vérification menée par l'ARC sur EDACA, SN Rush, Unicorn, Teamco et VM Balance a révélé que ces agences avaient des effectifs minimaux, comparativement au nombre de travailleurs temporaires fournis par ces agences selon les documents de l'appelante. M^{me} Servilla a témoigné dans le même sens au sujet de Savex. Ci-après, j'utilise le terme « agences auditées » pour désigner les six agences ayant fait l'objet d'une vérification. En l'absence de preuve contraire, je déduis que les conclusions de l'ARC concernant les agences auditées s'appliquent à toutes les agences.

[162] Les travailleurs temporaires témoins ont tous déclaré avoir été payés en espèces (directement ou par carte de débit) et les travailleurs temporaires assignés à comparaître par l'appelante ont déclaré ne pas avoir reçu de T4 pour leur travail dans l'entreprise de l'appelante ou, dans un cas, ne pas se souvenir d'en avoir reçu un.

[163] Par conséquent, les témoignages des témoins de l'intimé et des travailleurs temporaires assignés à comparaître par l'appelante établissent que les agences n'ont pas traité les travailleurs temporaires comme des employés et ne se sont acquittées d'aucune des obligations imposées aux employeurs par la loi, notamment les obligations en matière de déclaration, de retenues et de versement imposées par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (la « LIR »), la *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, ch. 23, et le *Régime de pensions du Canada*, L.R.C. (1985), ch. C-8.

[164] Les vérifications effectuées par l'ARC sur les agences auditées ont également révélé que celles-ci n'avaient consigné aucune activité pour l'appelante dans leurs livres et registres, et qu'elles n'avaient ni déclaré ni versé à l'ARC la TVH reçue de l'appelante.

[165] Bien que la preuve de l'intimité et les témoignages des travailleurs temporaires étayent la conclusion que les agences ont délibérément dissimulé toute activité qu'elles ont exercée pour l'appelante – un fait ressortant particulièrement clairement du témoignage de M^{me} Servilla sur les renseignements fournis par M. Portnoy, le rapprochement avec le compte bancaire de Savex qu'elle a effectué et les factures « en double » qu'elle a découvertes dans les registres de Savex –, il n'en découle pas que les agences n'ont pas fourni de services à l'appelante.

[166] Il ressort clairement des témoignages de M. Bungaroo, M. Ochakovsky, M^{me} Seleznova, M^{me} Kissin et M^{me} Gawedzka ainsi que des pièces qui accompagnent ces témoignages que l'appelante a conclu des ententes avec les agences, ententes aux termes desquelles les agences ont trouvé des travailleurs temporaires pour l'appelante, ont facturé ces services à l'appelante et ont payé ces travailleurs temporaires en espèces. Dans quelques cas, l'appelante a dirigé des travailleurs temporaires trouvés ailleurs vers les agences, qui ont ensuite facturé à l'appelante le travail de ces travailleurs temporaires et ont payé ces derniers en espèces.

[167] Vu la preuve, je conclus que l'appelante avait pour principal objectif de disposer de travailleurs temporaires prêts à travailler dans ses usines au plus bas coût. Si l'appelante échouait à trouver les travailleurs temporaires dont elle avait besoin pour une chaîne de production, les activités sur cette chaîne risquaient d'être interrompues, ce qui se serait répercuté sur le bilan de l'appelante.

[168] L'appelante comptait sur les agences pour atteindre cet objectif principal, car elles avaient prouvé qu'elles étaient capables d'envoyer chez l'appelante suffisamment de travailleurs pour répondre aux besoins de celle-ci, ces besoins étant souvent connus à la dernière minute. Certes, les services fournis par les agences étaient loin d'être parfaits, mais il s'agissait de la meilleure option dont disposait l'appelante pour atteindre son objectif principal.

[169] L'appelante ne s'appuyait sur les agences pour aucune fonction sauf les suivantes : solliciter des travailleurs temporaires et les diriger vers l'appelante, obtenir un certificat de la WSIB (lequel était vérifié par M^{me} Seleznova), facturer à l'appelante le travail effectué par les travailleurs temporaires pour elle et payer les travailleurs temporaires pour ce travail (collectivement, les « activités des agences »).

[170] L'intimé n'a pas prétendu que les agences, lorsqu'elles exerçaient leurs activités, agissaient en qualité de mandataire de l'appelante, et il n'existe aucune preuve en ce sens. Les agences exerçaient les activités des agences pour leur propre compte. Ce constat est compatible avec les propres conclusions de l'ARC, à savoir qu'il n'existait aucune preuve de collusion entre l'appelante et les agences.

[171] Les agences étaient représentées par trois personnes. Il ressort des témoignages de M. Bungaroo et de M^{me} Seleznova que ces trois personnes étaient le lien entre l'appelante et les agences. Les témoignages de M. Bungaroo, de M^{me} Seleznova et de M^{me} Kissin, ainsi que d'autres éléments de preuve produits par l'appelante, permettent de conclure que l'appelante a traité avec ces trois personnes, en leur qualité de représentants des agences, de manière constante et régulière.

[172] Selon le témoignage de M^{me} Servilla, M. Au a demandé des renseignements à M. Sergio Portnoy, le comptable de Savex, qui a fourni des copies de 60 factures, dont 59 étaient adressées à l'appelante. M^{me} Servilla a également déclaré qu'elle avait interrogé M. Portnoy et que ce dernier lui avait fourni des renseignements sur les activités de Savex, notamment 100 factures supplémentaires adressées à des personnes autres que l'appelante.

[173] Les factures établies par Savex pour des tiers figuraient dans le grand livre général de Savex, mais celles adressées à l'appelante n'y figuraient pas. Souren Sarkissov, le représentant de Savex, représentait 8 des 13 agences. Le témoignage de M^{me} Servilla concernant Savex est compatible avec le fait que les agences ont adressé des factures à l'appelante, mais ont omis ces factures, ainsi que l'intégralité de leurs affaires avec l'appelante, dans leurs registres. Le témoignage de M^{me} Servilla est incompatible avec l'affirmation qu'une personne autre que les agences adressait à l'appelante des factures au nom des agences.

[174] Dans quelques cas, une agence n'a pas renvoyé un travailleur temporaire à l'appelante, mais l'appelante l'a traité comme s'il avait été fourni par l'agence, et l'agence a respecté cet arrangement. Je ne doute pas que l'appelante ait choisi cette voie pour éviter les obligations juridiques et les coûts associés à l'emploi des travailleurs temporaires. Quelle que soit la raison du choix de l'appelante, les agences lui ont facturé le travail effectué pour elle par les travailleurs temporaires et ont payé les travailleurs temporaires pour ce travail en espèces.

[175] L'appelante avait le contrôle de toutes les dispositions prises, comme la formation des travailleurs temporaires et la fixation de la somme versée pour leur travail et la tenue de livres relativement à son recours aux travailleurs temporaires. L'appelante fournissait aux agences les renseignements qu'elle compilait sur les heures effectuées par les travailleurs temporaires, et les coûts y associés, sous forme de relevés d'heures et de synthèses d'achat afin que les agences puissent établir une facture à son intention pour les travailleurs temporaires. Bien qu'une correction ait pu être apportée à l'occasion aux rapports lorsque des heures effectuées ne figuraient pas dans les rapports, elle l'était en fonction des renseignements confirmés par les surveillants de production de l'appelante.

[176] M^{me} Kissin a témoigné qu'elle ne se reposait pas sur les agences pour obtenir des renseignements sur les travailleurs temporaires, mais plutôt sur les surveillants de production.

[177] Il ressort des témoignages de M. Bungaroo, de M^{me} Seleznova, de M^{me} Kissin et de M. Khosla ainsi que des pièces produites par l'intermédiaire de ces témoins que, dans ses registres, l'appelante associait les travailleurs temporaires que lui envoyait une agence à cette agence. En cas de remplacement d'une agence, le nom de l'agence était modifié dans TraceTime afin que les travailleurs temporaires soient associés à la nouvelle agence.

[178] L'appelante ne procédait à aucun autre changement et ne confirmait pas le transfert des travailleurs temporaires de l'ancienne agence à la nouvelle. L'ensemble de ce processus était invisible pour les travailleurs temporaires, qui continuaient de recevoir des enveloppes contenant des espèces ou une carte de débit créditée pour les heures de travail effectuées dans les usines de l'appelante. Lorsque les travailleurs temporaires étaient payés dans les locaux de l'appelante, les espèces étaient fournies par les représentants des agences, ce qui concorde avec les

témoignages de M. Li et de M. Kooner, selon lesquels les agences encaissaient les chèques émis par l'appelante dans des établissements de retrait d'espèces.

[179] Chaque mardi, le service de la paie de l'appelante imprimait depuis TraceTime un relevé d'heures et une synthèse d'achat pour chaque agence associée aux travailleurs temporaires ayant travaillé pour l'appelante au cours de la semaine précédente. M^{me} Seleznova envoyait les rapports concernant chaque agence à celle-ci et s'attendait à ce que l'agence lui renvoie une facture adressée à l'appelante au plus tard le lendemain à midi. Des factures établies au nom de chaque agence et adressées à l'appelante attestent les sommes facturées par chaque agence, et des bordereaux de paiement attestent les sommes versées par l'appelante à chaque agence. Des copies des synthèses d'achat, des factures et des bordereaux de paiement pour la période pertinente figurent aux pièces A-11, A-12, A-13 et A-14 (les « pièces sur la facturation et les paiements »).

[180] La synthèse d'achat établie pour chaque semaine à l'égard d'une agence récapitule la valeur en dollars du travail effectué durant cette semaine par les travailleurs temporaires associés à l'agence dans les registres de l'appelante. Ces montants sont ventilés par service de l'appelante, et non par travailleur temporaire.

[181] Le relevé d'heures établi pour chaque semaine à l'égard d'une agence rend compte des heures de travail effectuées durant cette période pour l'appelante par chaque travailleur temporaire associé à l'agence dans les registres de l'appelante, ventilées elles aussi par service. Les pièces sur la facturation et les paiements ne comprennent pas les relevés d'heures, mais on trouvera à la pièce A-32 des exemples des relevés imprimés au sujet des travailleurs temporaires qui travaillaient à Norelco. Je n'ai aucune raison de douter du témoignage de M^{me} Seleznova, à savoir qu'elle fournissait les deux types de rapports aux agences dont le nom apparaissant dans le rapport. En tout état de cause, les relevés d'heures font clairement partie des documents contemporains de l'appelante.

[182] La somme facturée par chaque agence pour une semaine correspondait à la somme indiquée dans la synthèse d'achat correspondante, plus la TVH au taux de 13 %. M^{me} Seleznova a déclaré qu'elle comparait les factures aux registres de l'appelante et, si celles-ci étaient correctes, elle saisissait le montant dû dans ACCPAC pour paiement. Elle imprimait ensuite un chèque, qu'elle remettait à son responsable pour approbation. Selon les bordereaux de paiement dans les pièces sur

la facturation et les paiements, l'appelante versait l'intégralité du montant indiqué dans une facture à l'agence qui l'avait établie.

[183] L'intimé soulève des doutes sur l'authenticité et la fiabilité des documents de l'appelante, y compris les factures, les synthèses d'achat et les bordereaux de paiement faisant partie des pièces sur la facturation et les paiements.

[184] Il ne fait aucun doute que les documents contenus dans les pièces sur la facturation et les paiements sont des documents commerciaux contemporains de l'appelante auxquels s'appliquent les principes de common law énoncés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Ares c. Venner*, [1970] R.C.S. 608. Les témoignages de M. Bungaroo, de M^{me} Seleznova, de M^{me} Kissin et de M. Khosla ont amplement prouvé l'authenticité de ces documents, et je n'ai entendu aucun témoignage convaincant remettant en cause leur authenticité¹⁴⁸.

[185] Quelques différences insignifiantes relevées dans des documents imprimés ultérieurement ne prouvent pas que les pièces sur la facturation et les paiements manquent d'authenticité ou de fiabilité. Le contenu de ces registres concorde tout à fait avec l'ensemble de la conduite de l'appelante. L'appelante a méticuleusement veillé à payer uniquement pour les travailleurs temporaires et les heures de travail véritables dans ses usines, selon ses vérifications.

[186] Je n'ai entendu aucun témoignage étayant l'allégation que l'appelante aurait tenu des registres falsifiés. Bien au contraire, M. Bungaroo, M^{me} Seleznova, M^{me} Kissin et M. Khosla ont chacun fourni un témoignage détaillé sur la création, l'utilisation et la tenue des documents commerciaux produits en preuve par l'appelante. L'idée que, parce que l'appelante aurait omis de produire les données brutes à l'origine des documents, ceux-ci seraient discrédités ne tient pas. M. Khosla a confirmé que les documents produits provenaient des bases de données brutes tenues par l'appelante et que cette dernière avait conservé l'intégralité des copies de sauvegarde créées quotidiennement au cours de la période pertinente.

¹⁴⁸ L'intimé n'a pas invoqué les articles 31.1 et 31.2 de la *Loi sur la preuve au Canada*. À mon avis, les témoignages de M. Khosla, de M. Bungaroo, de M^{me} Seleznova et de M^{me} Kissin satisfont clairement aux exigences prévues par ces articles.

[187] L'ARC a procédé à une vérification civile et à une enquête criminelle sur les ententes conclues entre l'appelante et les agences, et n'a trouvé ni preuve de collusion ni preuve étayant l'allégation de l'intimé que les registres de l'appelante ne correspondaient pas à la réalité.

[188] L'intimé me demande de tirer une conclusion défavorable du fait que l'appelante n'a pas fait comparaître de témoins en mesure de rendre compte du point de vue des agences. Deux raisons m'amènent à refuser.

[189] Premièrement, il ressort clairement des témoignages des témoins de l'intimé que les agences ont commis une fraude contre la Couronne en percevant la TVH, sans la lui verser. Cela soulève de sérieux doutes quant à la crédibilité de toute preuve en ce sens. Je n'ai absolument aucune raison de croire qu'un représentant des agences disposerait de preuves crédibles et fiables discréditant les documents commerciaux contemporains établis par l'appelante.

[190] Deuxièmement, l'ARC a soumis six des agences à une vérification en 2014 et seule une personne ayant des renseignements sur les activités des agences, à savoir M. Portnoy, a pu être identifiée et localisée. Je ne vois pas comment on peut s'attendre à ce que l'appelante retrouve des personnes ayant une connaissance personnelle des activités des agences pour un procès se tenant près de dix ans après la fin de la période pertinente.

[191] L'intimé ne nie pas que l'appelante a payé les sommes indiquées dans les pièces sur la facturation et les paiements, même qu'il soutient que l'appelante était tenue de payer la TVH sur les sommes indiquées dans les synthèses d'achat et les factures connexes (autrement dit, l'intimé affirme qu'aucun montant n'a été payé par erreur). L'intimé n'a pas expliqué à la Cour à quelles fins l'appelante aurait tenu des registres détaillés, comme le démontrent les pièces sur la facturation et les paiements, si ce n'est celles invoquées par ses témoins.

[192] Il ressort de la preuve produite par l'intimé même que les agences recevaient les chèques émis par l'appelante en paiement des factures figurant dans les pièces sur la facturation et les paiements, et que les agences encaissaient ces chèques en espèces. Ceci concorde tout à fait avec le témoignage de la plupart des travailleurs

temporaires témoins sur la façon dont ils étaient payés chaque semaine pour le travail effectué pour l'appelante.

[193] Dans son témoignage principal, M. Li a déclaré que les agences encaissaient la plupart des chèques au même établissement de retrait d'espèces, au lieu de les déposer dans un compte bancaire. Cet élément de preuve est inconciliable avec la thèse que les documents attestant ces mêmes paiements n'étaient ni authentiques ni crédibles.

[194] L'intimé fonde sa thèse sur l'absence dans les registres des agences de toute mention de leur relation d'affaires avec l'appelante et sur le fait que les agences n'ont reconnu d'aucune manière avoir une relation d'emploi avec les travailleurs temporaires envoyés à l'appelante.

[195] Pour faire douter de la position de l'appelante, soit que les travailleurs temporaires lui étaient fournis par les agences, l'intimé attire notre attention sur des éléments comme la similarité entre les factures établies par les agences successives, quelques divergences de peu d'importance entre les chiffres figurant dans les pièces sur la facturation et les paiements et ceux figurant dans des rapports imprimés ultérieurement, et de prétendus problèmes dans les rapports de vérification sur le personnel.

[196] La similitude entre les factures émises par les agences successives concorde avec le fait que leurs représentants n'avaient pas changé. L'appelante indiquait aux agences le montant à facturer, et ces dernières lui facturaient ce montant, plus la TVH. Selon le témoignage de M^{me} Seleznova, il était rare qu'une facture comporte une erreur, et elle n'avait souvenir d'aucune erreur en particulier.

[197] Les agences devaient adresser des factures à l'appelante pour se faire payer. Vu la conduite des agences envers les travailleurs temporaires, il ne fait aucun doute que les agences ont fait au plus simple lorsqu'elles ont établi les factures, ce qui s'est traduit par des factures quasi identiques. Comme je l'indique plus haut, il ressort du témoignage de M^{me} Servilla sur Savex que cette dernière a établi des factures à l'intention de l'appelante, mais ne les a pas consignées dans ses registres.

[198] L'intimé a appelé l'attention de la Cour sur des différences mineures entre les chiffres apparaissant dans les pièces sur la facturation et les paiements, et ceux figurant dans les rapports imprimés ultérieurement. Ces différences ne remettent pas en cause l'exactitude des pièces sur la facturation et les paiements. Comme l'a expliqué M. Khosla, ce sont les documents imprimés ultérieurement qui comportent des erreurs, et non les pièces sur la facturation et les paiements. En outre, ces erreurs sont très petites par rapport aux montants en litige.

[199] À l'appui de sa thèse que les documents de l'appelante n'illustraient pas fidèlement le lien entre les travailleurs temporaires et les agences, l'intimé a également attiré notre attention sur certains rapports de vérification sur le personnel. M. Khosla a expliqué en détail la source et le contenu de ces rapports de vérification. Le témoignage de M. Khosla permet de comprendre pourquoi il n'est pas possible de tirer des conclusions des incohérences apparentes dans la relation entre une agence et un travailleur temporaire : le contenu du rapport dépend de la copie de sauvegarde à partir de laquelle le rapport est généré, qui n'est pas indiquée dans le rapport.

[200] À mon avis, la preuve non contredite des témoins de l'appelante établit que l'appelante a tenu des dossiers détaillés pour chaque travailleur temporaire à son service, et qu'elle s'en est servie pour calculer le montant à payer à chaque agence pour les travailleurs temporaires associés à celle-ci. On ne peut s'attendre à ce que des témoins comparaisant près de dix ans après les événements en litige en aient un souvenir détaillé. Les documents commerciaux rendent fidèlement compte de ce type de renseignements avec une minutie qu'on ne peut attendre d'êtres humains après un long délai; les pièces sur la facturation et les paiements sont de tels documents.

[201] En résumé, les éléments de preuve établissent que, pour fonctionner, l'entreprise de l'appelante avait besoin de travailleurs temporaires, qu'elle a fait appel aux agences pour solliciter des travailleurs temporaires et les lui envoyer, qu'elle a tenu des registres détaillés des heures travaillées par ces travailleurs temporaires et en a fait rapport aux agences aux fins d'établissement de leurs factures, qu'elle a reçu de ces agences des factures portant les montants indiqués dans ces rapports et qu'elle a réglé ces factures auprès des agences, après avoir vérifié qu'elles correspondaient bien à ses propres registres détaillés. Il est également établi en preuve que les agences encaissaient les chèques émis par l'appelante en paiement des factures, la plupart du temps dans un établissement de retrait d'espèces,

et qu'elles payaient la plupart des travailleurs temporaires en espèces, et le solde étant porté au crédit d'une carte de débit.

[202] Lorsqu'un travailleur temporaire était dirigé vers l'appelante par une personne autre qu'une agence (p. ex. un ami ou de la famille), l'appelante orientait celui-ci vers une agence et appliquait ensuite la même procédure que si l'agence lui avait directement envoyé ce travailleur temporaire. L'agence facturait à l'appelante le travail effectué pour cette dernière par le travailleur temporaire et rémunérait le travailleur temporaire en espèces pour ce travail.

[203] Je ne fais pas abstraction des témoignages des travailleurs temporaires témoins, qui montrent un manque général de conscience ou de connaissance des dispositions prises par l'appelante et les agences. Toutefois, ces travailleurs temporaires ayant affirmé qu'ils étaient des immigrants récents en quête d'emploi au Canada, il semble peu probable que la nature du lien entre eux et les agences, ou entre l'appelante et les agences, ait revêtu la moindre importance pour eux à l'époque.

[204] Leur objectif principal était de toute évidence de trouver du travail et d'être payés, ce qui est arrivé. Les témoignages des travailleurs temporaires témoins, pris collectivement, concordent tout à fait avec la description de la nature générale de l'entente entre l'appelante et les agences qui ressort des documents contemporains et des témoignages des autres témoins de l'appelante. Ils sont également compatibles avec la preuve, présentée par l'intimé, que les agences ne considéraient pas les travailleurs temporaires comme étant leurs employés.

[205] Plus particulièrement, les témoignages des travailleurs temporaires témoins concordent dans l'ensemble avec les énoncés suivants : a) les travailleurs temporaires ont été sollicités par un tiers pour travailler pour l'appelante; b) ils ont travaillé comme travailleurs temporaires à l'une des usines de l'appelante; c) ils étaient rémunérés en espèces ou en équivalent d'espèces pour leur travail, le paiement se faisant dans les locaux de l'appelante ou ailleurs.

[206] Le fait qu'ils ne se rappellent plus ou ne connaissent pas d'autres détails, une dizaine d'années après les faits, est loin de suffire à démentir la volumineuse preuve testimoniale et documentaire contemporaine de l'appelante, laquelle explique en

détail les arrangements pris avec les agences et le travail effectué dans ses usines par les travailleurs temporaires fournis par les agences.

[207] Par conséquent, je conclus que les témoignages des travailleurs temporaires témoins ne contredisent pas et ne discréditent pas les documents commerciaux contemporains de l'appelante ni les témoignages de M. Bungaroo, de M. Ochakovsky, de M^{me} Seleznova, de M^{me} Kissin et de M^{me} Gawedzka, bien que ces derniers aient également souffert de quelques trous de mémoire concernant des détails, ce qui est inévitable lorsque beaucoup de temps s'est écoulé.

[208] L'intimé attire l'attention sur d'autres aspects, comme le fait que les courriels étaient adressés aux agences plutôt qu'à des individus précis. Je ne vois pas en quoi cela prouverait que les agences n'ont pas fourni à l'appelante les travailleurs temporaires nommés dans ces échanges de courriels. L'appelante a adressé ces courriels aux entités qui, selon elle, lui fournissaient les travailleurs temporaires. Elle recevait des courriels de ces mêmes agences.

[209] Plusieurs des témoins de l'appelante ont désigné les représentants comme étant les personnes qui représentaient les agences. Le fait que leur nom ne figure pas dans la plupart des courriels ne change rien au fait que, selon le témoignage non contredit de M^{me} Kissin, il s'agissait de courriels – relatifs aux travailleurs temporaires – entre l'appelante et les agences nommées dans ces courriels, et non entre l'appelante et un tiers.

[210] Je n'affirme pas que les arrangements entre l'appelante et les agences étaient typiques. Je déduis de la preuve que l'appelante était motivée par son objectif de disposer de travailleurs temporaires prêts à travailler dans ses usines au plus bas coût possible et que, pour y parvenir, elle a fermé les yeux sur bien des anomalies dans sa relation avec les agences.

[211] Le fait que certains des taux facturés pour les travailleurs temporaires aient été inférieurs au salaire minimum alors en vigueur, comme l'a admis l'appelante, illustre bien l'importance qu'accordait l'appelante à cet objectif. Il ne fait aucun doute qu'une telle conduite donne une image fort peu flatteuse de l'appelante.

[212] La plus flagrante de ces anomalies était la capacité apparemment magique d'une agence de transférer l'ensemble de son personnel à une nouvelle agence pratiquement du jour au lendemain. Cette capacité s'explique par le fait que les agences ne traitaient pas les travailleurs temporaires qu'elles recrutaient comme leurs employés. Elles recrutaient plutôt les travailleurs temporaires pour l'appelante de diverses manières et les rémunéraient en espèces. Ainsi, les agences n'avaient qu'à passer quelques annonces, à envoyer les personnes répondant aux annonces à l'appelante, à facturer à l'appelante les sommes que celle-ci leur communiquait, à recevoir de l'argent de l'appelante et à distribuer l'argent aux travailleurs temporaires. La preuve dans son ensemble étaye amplement la conclusion que ces agences exécutaient ces tâches pour leur propre compte.

[213] La deuxième anomalie tient au fait que, lorsque les travailleurs temporaires ne provenaient pas d'une agence, mais avaient plutôt été recommandés à l'appelante par un ami ou de la famille, l'appelante les traitait de la même manière que s'ils avaient été trouvés par une agence et c'est celle-ci qui rémunérait le travailleur temporaire. Il ne fait aucun doute qu'une agence employant réellement des travailleurs temporaires aurait son mot à dire sur leur recrutement et obtiendrait les renseignements exigés pour satisfaire à ses obligations d'employeur, notamment les obligations en matière de retenues à la source et de versement imposées par la LIR, la *Loi sur l'assurance-emploi* et le *Régime de pensions du Canada*.

[214] Une troisième anomalie est que l'appelante n'a pas appliqué bon nombre des clauses des lettres d'entente. M. Bungaroo a témoigné que ces clauses étaient à l'avantage de l'appelante. J'ajouterais que l'appelante n'avait pas besoin d'appliquer les clauses des lettres d'entente, car elle contrôlait tous les aspects essentiels de son recours aux travailleurs temporaires, à l'exception de la recherche de travailleurs temporaires et de leur envoi à l'appelante, de la facturation pour le travail des travailleurs temporaires envoyés à l'appelante (ou dont l'agence assumait la responsabilité) et du paiement en espèces des travailleurs temporaires. Bref, l'appelante a fait appel aux agences uniquement pour ces fonctions.

[215] Je déduis de la preuve dans son ensemble que l'appelante a choisi d'ignorer des signes évidents, à savoir que les agences ne traitaient pas les travailleurs temporaires comme des employés ou ne s'acquittaient pas des obligations incombant aux employeurs, parce que son objectif principal était de se procurer les travailleurs temporaires dont elle avait besoin pour assurer le fonctionnement de ses usines au plus bas coût. L'appelante contrôlait tous les aspects des arrangements conclus avec

les agences relativement au travail effectué par les travailleurs temporaires et au coût de ces travailleurs temporaires, ce qui lui permettait d'atteindre son objectif.

[216] Cela dit, la preuve étaye fortement quatre conclusions essentielles. Premièrement, les agences sollicitaient des travailleurs temporaires et les envoyaient à l'appelante. Deuxièmement, les agences facturaient à l'appelante le travail effectué pour elle par ces travailleurs temporaires. Troisièmement, l'appelante versait aux agences des sommes, TVH comprise, pour l'utilisation des travailleurs temporaires que lui avaient envoyés les agences. Quatrièmement, les agences payaient les travailleurs temporaires qu'elles avaient envoyés à l'appelante pour le travail effectué pour cette dernière.

[217] Par conséquent, je rejette la thèse de l'intimé selon laquelle les agences n'ont pas fourni de services à l'appelante. De toute évidence, les agences fournissaient des services à l'appelante et celle-ci leur versait des sommes, ainsi que la TVH de 13 %, en contrepartie de ces services.

[218] Le fait que les agences n'aient pas traité les travailleurs temporaires comme leurs employés et aient manqué aux obligations qui leur incombaient au titre des lois applicables (notamment la LTA, la LIR, la *Loi sur l'assurance-emploi* et le *Régime de pensions du Canada*) ne change en rien au fait qu'elles ont fourni un service à l'appelante, service que cette dernière a payé, avec la TVH. En l'absence de fraude, de collusion ou de stratagème de trompe-l'œil, éléments qui ne sont ni allégués par l'intimé ni révélés par la preuve, ces faits déterminent si l'appelante a droit aux CTI.

[219] Il a également été établi en preuve que les renseignements obtenus par l'appelante concernant ses versements aux agences comprenaient les données sur les relevés d'heures, les synthèses d'achat, les factures reçues des agences, les bordereaux de paiement et les lettres d'entente. L'appelante disposait de ces renseignements au moins dès qu'elle imprimait les rapports envoyés aux agences. M. Khosla a témoigné que l'appelante conservait ces renseignements sous forme de copies de sauvegarde quotidiennes faites pendant la période pertinente.

[220] Les renseignements figurant dans ces documents comprenaient, pour chaque semaine de la période pertinente, le nom des agences auxquelles l'appelante avait payé des sommes pour cette semaine, les numéros d'inscription de ces agences

payées pour cette semaine¹⁴⁹, la date de chaque facture établie par une agence à l'intention de l'appelante pour cette semaine, la somme totale à payer par l'appelante à l'agence ayant émis la facture pour cette semaine, la TVH payée par l'appelante à cette agence, le nom de l'appelante, les noms des travailleurs temporaires ayant travaillé pour l'appelante pendant cette semaine, les heures de travail effectuées par ces travailleurs temporaires pendant cette semaine, le service de l'appelante dans lequel ils avaient travaillé pendant cette semaine, un énoncé selon lequel chaque facture établie dans les délais serait réglée au plus tard le vendredi de la semaine d'émission de la facture et une preuve du paiement par l'appelante à l'agence de l'intégralité de la somme indiquée dans la facture établie par l'agence à l'intention de l'appelante pour cette semaine, y compris la date du paiement.

B. L'appelante a-t-elle droit aux CTI?

(1) Introduction

[221] Il faut maintenant déterminer, sur le fondement de mes conclusions de fait, si l'appelante a droit aux crédits de taxe sur les intrants pour la TVH versée aux agences relativement aux services fournis par les agences à l'appelante et, dans l'affirmative, si l'appelante peut demander les crédits de taxe sur les intrants auxquels elle a droit.

[222] La réponse à la première question repose sur l'application aux faits du paragraphe 169(1) et la réponse à la deuxième, sur l'application aux faits de l'alinéa 169(4)a) et du Règlement sur les renseignements¹⁵⁰. Ces dispositions doivent être interprétées conformément aux principes reconnus d'interprétation des lois, que je passe en revue ci-dessous.

[223] Pour répondre à ces questions, il convient d'analyser le régime prévu par la LTA en matière d'imposition et de perception de la TVH applicable dans le présent appel¹⁵¹. Toutefois, avant d'entamer cette analyse, je note que la conduite de l'appelante – soit fermer les yeux sur les anomalies dans ses ententes avec les agences – quoique troublante, est sans incidence sur les deux questions dont dépend

¹⁴⁹ A l'exclusion des factures d'Alpha, au sujet desquelles l'appelante admet qu'elles ne comportaient pas de numéro d'inscription.

¹⁵⁰ Si je conclus que l'appelante n'a pas droit aux CTI ou ne peut pas les demander, il faudra examiner si l'appelante a droit au remboursement de la TVH payée par erreur au titre des dispositions applicables de la LTA.

¹⁵¹ *Canada c. Dr. Kevin L. Davis Dentistry Professional Corporation*, 2023 CAF 76.

la validité des nouvelles cotisations. Comme l'a déclaré la Cour d'appel fédérale en ce qui concerne la LIR :

Pour calculer l'obligation fiscale du contribuable sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), peut-il être parfois nécessaire d'apprécier la moralité de sa conduite? En principe, il faudrait répondre par la négative à cette question. La *Loi de l'impôt sur le revenu* a pour objet de procurer des recettes au gouvernement fédéral. Elle contient également des dispositions visant à faciliter la répartition d'avantages sociaux suivant des principes définis par le législateur et à encourager ou à dissuader certaines industries ou certaines pratiques commerciales dans l'intérêt public, tel que le législateur le conçoit. Mais rien dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne permet ou n'oblige expressément le ministre du Revenu national ou les tribunaux à moduler l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* selon le caractère moral ou immoral de la conduite du contribuable¹⁵².

[224] De même, rien dans la LTA ne permet ou n'oblige expressément le ministre ou les tribunaux à moduler l'application de la LTA selon le caractère moral ou immoral de la conduite du contribuable. Il s'agit uniquement de déterminer si l'appelante a satisfait aux exigences prévues par la LTA pour avoir droit aux crédits de taxe sur les intrants et pour pouvoir les demander relativement aux sommes qu'elle a versées aux agences en contrepartie des services fournis par ces dernières.

[225] Ce grand principe s'applique tout autant à la conduite des personnes qui administrent l'application des diverses lois fiscales relevant de la compétence de la Cour :

La compétence de notre Cour dans le cadre d'un appel interjeté à l'encontre d'une cotisation d'impôt sur le revenu se limite à juger de la validité et du bien-fondé de la cotisation en regard des dispositions de la LIR qui s'appliquent aux faits pertinents, afin de déterminer si le ministre a correctement évalué l'impôt que le contribuable doit payer. Notre Cour n'a toutefois pas compétence pour annuler une cotisation en raison de la conduite, y compris une conduite répréhensible, ou des motivations du représentant du fisc, ou parce qu'il y a eu abus de pouvoir ou abus de procédure, notamment dans le cadre du possible processus sous-jacent ou processus par lequel la cotisation a été établie, pas plus qu'elle ne peut annuler une cotisation en raison de son caractère injuste. Aucun de ces facteurs n'a d'incidence

¹⁵² *Banque Canadienne Impériale de Commerce c. Canada*, 2013 CAF 122, par. 1.

sur la validité ou le bien-fondé de la cotisation établie par le ministre à l'encontre d'un contribuable¹⁵³.

[Notes de bas de page omises.]

(2) L'application de la LTA au cas de l'appelante

[226] La LTA impose de la taxe au titre de quatre sections : la section II, la section III, la section IV et la section IV.1. La section II, comprenant les articles 165 à 211.25, régit la taxe sur les fournitures taxables fabriquées au Canada. Les dispositions pertinentes en l'espèce figurent à la section II, ainsi que dans d'autres sections de la LTA traitant de l'administration et de l'application de la LTA.

[227] Aux termes de la section II, chaque « acquéreur » d'une « fourniture taxable » effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada (la « Couronne ») une taxe sur la valeur de la contrepartie de la fourniture. Si la fourniture taxable est effectuée dans une province participante, la taxe due à la Couronne est d'un montant supérieur, calculé lui aussi sur la valeur de la contrepartie de la fourniture¹⁵⁴. On appelle le total de cette taxe la TVH.

[228] Le taux de taxe pour une fourniture taxable figurant à l'annexe VI (une « fourniture détaxée »¹⁵⁵) est nul¹⁵⁶.

[229] Si la contrepartie de la fourniture est payable aux termes d'une convention portant sur une fourniture, l'« acquéreur » est la personne tenue de payer cette contrepartie¹⁵⁷. La taxe est payable par l'acquéreur au premier en date du jour où la

¹⁵³ *Propak Systems Ltd c. Le Roi*, 2022 CCI 153, par. 57. La juge de la Cour canadienne de l'impôt renvoie à plusieurs arrêts de la Cour d'appel fédéral à l'appui de ces énoncés.

¹⁵⁴ Paragraphes 165(1) et (2). Le taux de taxe prévu au paragraphe 165(1) est de 5 % et le taux de taxe prévu au paragraphe 165(2) est celui applicable à la province. Pour les fournitures taxables effectuées en Ontario après le 30 juin 2010, le total du taux de taxe est de 13 %. Voir également les définitions des termes « province participante » et « taux de taxe » au paragraphe 123(1).

¹⁵⁵ Paragraphe 123(1).

¹⁵⁶ Paragraphe 165(3).

¹⁵⁷ Alinéa a) de la définition du terme « acquéreur » au paragraphe 123(1).

contrepartie de la fourniture taxable est payée et du jour où cette contrepartie devient due¹⁵⁸.

[230] Une « fourniture » s'entend de la livraison de « biens » ou de la prestation de « services », notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation¹⁵⁹. La « fourniture taxable » est celle effectuée dans le cadre d'une « activité commerciale ». Le fournisseur d'une fourniture est la personne qui effectue la fourniture¹⁶⁰.

[231] Un « bien » s'entend de tous biens – meubles et immeubles – tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque, une action ou une part, à l'exclusion d'argent¹⁶¹.

[232] Un « service » est tout ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni fourni à un employeur par une personne qui est un salarié de l'employeur, ou a accepté de l'être, relativement à sa charge ou à son emploi¹⁶². Cette dernière exception a pour effet que l'employeur n'est pas tenu de payer de taxe sur la contrepartie payée à une personne physique pour les services rendus en qualité d'employé.

[233] Une « activité commerciale » exercée par une personne s'entend de a) l'exploitation d'une « entreprise », sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées¹⁶³; b) les projets à risque et les affaires de caractère commercial, sauf dans la mesure où le projet ou l'affaire comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées; c) la réalisation d'une fourniture, sauf une fourniture exonérée, d'un immeuble de la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion de la fourniture¹⁶⁴.

¹⁵⁸ Paragraphe 168(1). Les règles énoncées aux paragraphes 168(2) à (9) visent des circonstances particulières comme le paiement ou l'exigibilité d'une contrepartie à plus d'une date. Le paragraphe 152(1) précise à quelle date la contrepartie d'une fourniture taxable est réputée devenir due.

¹⁵⁹ Paragraphe 123(1). Sous réserve des règles énoncées aux articles 133 et 134.

¹⁶⁰ Paragraphe 123(1).

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ Une « fourniture exonérée » s'entend d'une fourniture figurant à l'annexe V.

¹⁶⁴ Paragraphe 123(1).

[234] Si l'entreprise d'une part ou le projet à risque ou l'affaire de caractère commercial d'autre part respectivement est exploitée ou sont entrepris par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers, il n'y a activité commerciale que si l'entreprise est exploitée ou le projet ou l'affaire sont entrepris dans l'attente raisonnable de profit¹⁶⁵.

[235] Une « entreprise » s'entend notamment des commerces, des industries, des professions et de toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif, ainsi que des activités exercées de façon régulière ou continue qui comportent la fourniture de biens par bail, licence ou accord semblable, à l'exception des charges et des emplois¹⁶⁶.

[236] Les agences ont fourni à l'appelante une fourniture consistant à solliciter et à lui envoyer des travailleurs temporaires, ainsi qu'à payer ces travailleurs temporaires pour les services qu'ils ont fournis à l'appelante. Chaque agence a effectué la fourniture aux termes d'une convention (à savoir une lettre d'entente) entre l'appelante et l'agence. Par conséquent, à l'égard des fournitures fournies par chaque agence à l'appelante, l'agence était le fournisseur et l'appelante l'« acquéreur ».

[237] La fourniture de services à l'appelante effectuée par chaque agence ne figure pas à l'annexe V de la LTA et n'est donc pas une fourniture exonérée. La fourniture a été effectuée par chaque agence au cours d'une « affaire quelconque » et constitue donc une fourniture taxable. La fourniture taxable a été effectuée en Ontario de sorte que la contrepartie de la fourniture est assujettie à la taxe prévue aux paragraphes 165(1) et (2). La fourniture taxable ne figure pas à l'annexe VI de la LTA et n'est donc pas une fourniture détaxée¹⁶⁷.

[238] Par conséquent, l'appelante était tenue de payer à la Couronne une taxe au taux de 13 % de la contrepartie de la fourniture taxable effectuée par chaque agence pour l'appelante au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture taxable était payée et du jour où cette contrepartie devenait due. L'appelante a payé la taxe aux agences le jour du paiement des factures en émettant à chaque agence un chèque

¹⁶⁵ Cette exigence est énoncée sous forme d'exception entre parenthèses dans la définition d'« activité commerciale ».

¹⁶⁶ Paragraphe 123(1).

¹⁶⁷ Voir la définition de « fourniture détaxée » aux paragraphes 123(1) et 165(3).

couvrant le plein montant de chaque facture. Chaque chèque a été émis le vendredi suivant la date de la facture conformément aux lettres d'entente¹⁶⁸.

[239] L'intimé convient que l'appelante a payé la TVH imposée par les paragraphes 165(1) et (2) sur les sommes qu'elle a payées aux agences et affirme qu'elle était tenue de payer cette taxe.

[240] Le ministre peut établir une cotisation pour déterminer la taxe payable à la Couronne par une personne en application des paragraphes 165(1) et (2)¹⁶⁹. L'acquéreur qui paye la taxe au fournisseur d'une fourniture taxable s'acquitte de son obligation de payer la taxe à la Couronne, car le fournisseur perçoit la taxe à titre de mandataire de la Couronne¹⁷⁰.

[241] La question de savoir si la taxe imposée par les paragraphes 165(1) et (2) a été payée par l'acquéreur au fournisseur est une question de fait qui se tranche au cas par cas. Pour ce faire, il faut examiner par exemple si le paiement était fictif ou frauduleux ou fait au moyen d'un autre stratagème visant à donner l'impression que la taxe a été payée. La juge de la Cour canadienne de l'impôt ayant rendu la décision *Airport Auto* a reconnu de telles exclusions de fait.

[242] Plus haut, je tire la conclusion de fait que l'appelante était l'acquéreur des fournitures taxables effectuées par les agences. En ce qui a trait à chacune des factures figurant aux pièces A-11, A-12, A-13 et A-14, l'appelante a versé à l'agence la taxe imposée en application des paragraphes 165(1) et (2) sur les fournitures taxables effectuées par l'agence pendant la semaine visée par la facture.

[243] Par l'effet du paragraphe 221(1), en payant aux agences la taxe prévue par les paragraphes 165(1) et (2), l'appelante s'est acquittée de son obligation de payer cette

¹⁶⁸ Je fonde cette affirmation sur un échantillon de factures et de bordereaux de paiement; il est donc possible qu'il y ait des exceptions. Toutefois, l'intimé ne conteste pas que les montants indiqués dans les factures ont été payés par l'appelante.

¹⁶⁹ Alinéa 296(1)b). En vertu de cet alinéa, le ministre peut établir une cotisation pour déterminer la taxe payable par une personne en application des sections II, IV ou IV.1.

¹⁷⁰ Paragraphe 221(1) et *Airport Auto Limited c. La Reine*, 2003 CCI 683 (« *Airport Auto* »), paragraphe 19.

taxe à la Couronne, les agences ayant perçu cette taxe en qualité de mandataires de la Couronne.

[244] La LTA prévoit deux mécanismes permettant au ministre de recouvrer les taxes perçues par les agences. Le premier consiste à établir une cotisation pour déterminer la taxe nette des agences en vertu du paragraphe 225(1) et de l'alinéa 296(1)a). La seconde repose sur les dispositions relatives à la fiducie réputée, énoncées aux paragraphes 222(1) et (3).

[245] S'agissant du premier mécanisme, aux termes du paragraphe 238(1), l'« inscrit »¹⁷¹ doit présenter une déclaration pour chacune de ses périodes de déclaration. Aux termes du paragraphe 238(2), le non-inscrit est tenu de présenter une déclaration dans le mois suivant chacune de ses périodes de déclaration pour laquelle il doit verser la taxe nette¹⁷². Par conséquent, tout inscrit ou non-inscrit redevable d'une taxe nette pour une période de déclaration est tenu de produire une déclaration.

[246] Aux termes du paragraphe 228(1), la personne tenue de produire une déclaration en application de la section II doit y calculer sa taxe nette pour la période de déclaration qui y est visée.

[247] Aux termes de l'alinéa 228(2)b), la personne est tenue de verser au ministre sa taxe nette pour une période de déclaration au plus tard le jour où la déclaration visant la période est à produire.

[248] Sous réserve des autres dispositions de la sous-section B, la taxe nette pour une période de déclaration donnée d'une personne correspond au total des montants perçus ou percevables au cours de la période donnée au titre de la taxe prévue à la section II et des montants à ajouter aux termes de la LTA dans le calcul de la taxe nette pour la période donnée moins le total des crédits de taxe sur les intrants pour la période donnée ou une période de déclaration antérieure de la personne, que celle-ci a demandé dans la déclaration produite en application de la section II pour la

¹⁷¹ « Inscrit » s'entend de la personne inscrite, ou tenue de l'être, aux termes de la sous-section D de la section V : paragraphe 123(1).

¹⁷² La période de déclaration d'une personne qui n'est pas un inscrit correspond au mois civil : paragraphe 245(1).

période donnée et de l'ensemble des montants que la personne peut déduire de sa taxe nette pour la personne donnée en application de la LTA¹⁷³.

[249] La taxe nette d'une personne comprend, au titre de l'élément A de la formule, les montants perçus ou percevables au cours de la période donnée au titre de la taxe prévue à la section II. L'emploi de l'expression « au titre de » signifie que la taxe nette d'une personne comprend toute taxe imposée en application des paragraphes 165(1) et (2) qui est perçue ou percevable par la personne et tous les montants qui sont perçus ou percevables par la personne au titre de cette taxe.

[250] En ce qui concerne le deuxième mécanisme, les dispositions relatives à la fiducie réputée des paragraphes 222(1) et (3) permettent au ministre de poursuivre une personne qui a perçu un montant au titre de la taxe sans qu'il soit nécessaire d'établir une cotisation à l'égard de ce montant. Par ailleurs, l'article 317 habilite le ministre à assujettir des tiers à une saisie-arrêt.

[251] En l'espèce, plutôt que de recourir aux mécanismes prévus par la LTA pour recouvrer auprès des agences la TVH qu'elles avaient perçue de l'appelante, le ministre a choisi d'imposer à l'appelante les conséquences de l'omission des agences de verser la TVH qu'elle avait dûment payée, en lui refusant les CTI qu'elle avait demandés.

[252] Le paragraphe 169(1) régit le droit au crédit de taxe sur les intrants. Je reproduis ci-dessous les passages pertinents du paragraphe 169(1) :

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

$A \times B$

où :

¹⁷³ Paragraphe 225(1).

A représente la taxe relative à la fourniture [...] 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 [règle sur le calcul proportionnel, non applicable à l'espèce]

[253] Il ressort de ce libellé, interprété dans son contexte global selon son sens ordinaire et grammatical, qu'une personne a droit à un crédit de taxe sur les intrants calculé conformément à une formule si elle acquiert un service au cours d'une période de déclaration durant laquelle elle est inscrite, et que la taxe relative à la fourniture devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable. L'ajout au crédit de taxe sur les intrants des montants payés sans qu'ils soient devenus payables permet de tenir compte des situations dans lesquelles une personne paie la taxe avant que la taxe ne soit réputée être devenue payable en application de la LTA (p. ex. prépaiement d'une taxe). L'appelante n'ayant pas prépayé la taxe aux agences, je limite mon analyse du paragraphe 169(1) à la taxe « payable ».

[254] Si les règles de calcul proportionnel de l'élément B de la formule ne s'appliquent pas, ce qui est le cas en l'espèce, le crédit de taxe sur les intrants est égal au montant de la taxe sur la fourniture qui devient payable par la personne.

[255] Il y a quatre aspects importants du paragraphe 169(1) qui sont d'intérêt aux fins de notre analyse.

[256] Premièrement, le paragraphe 169(1) exige que la taxe relative à une fourniture soit « payable » par la personne qui a acquis la fourniture. La taxe relative à chaque fourniture taxable en question est devenue payable par l'appelante au premier en date de l'émission à l'intention de l'appelante de chaque facture pour la fourniture et de la date de ladite facture¹⁷⁴.

[257] Deuxièmement, le paragraphe 169(1) renvoie à la taxe, qui est définie au paragraphe 123(1) comme étant la taxe payable en application de la LTA. Par conséquent, pour l'application du paragraphe 169(1), la taxe comprend la taxe payable par l'appelante en application de la section II, de la section III, de la

¹⁷⁴ Paragraphe 168(1) et alinéa 152(1)a).

section IV et de la section IV.1 de la LTA. En l'espèce, la taxe relative aux fournitures effectuées par les agences au profit de l'appelante était payable par l'appelante au titre des paragraphes 165(1) et (2), qui font partie de la section II.

[258] Troisièmement, pour pouvoir bénéficier d'un crédit de taxe sur les intrants, la personne doit être un inscrit. L'appelante était un inscrit tout au long de la période pertinente.

[259] Enfin, le paragraphe 169(1) n'exige pas que la taxe payable par la personne qui acquiert la fourniture soit payable à une personne en particulier. Le paragraphe 169(1) exige uniquement que la taxe relative à une fourniture soit payable par la personne.

[260] Toutefois, puisque le paragraphe 221(1) ne s'applique pas si l'acquéreur paie la taxe à une personne autre que le fournisseur, ce qui le rend susceptible de faire l'objet d'une cotisation en application de l'alinéa 296(1)b), et puisque l'alinéa 169(4)a) et le Règlement sur les renseignements exigent que la personne qui demande un crédit de taxe sur les intrants obtienne au moins certains renseignements sur le fournisseur, en pratique, l'acquéreur paiera la taxe imposée au titre des paragraphes 165(1) et (2) soit au fournisseur, soit directement à la Couronne. En l'espèce, l'appelante l'a payée au fournisseur.

[261] Compte tenu des exigences du paragraphe 169(1) et de mes conclusions de fait, l'appelante a droit à des crédits de taxe sur les intrants pour toute la TVH qu'elle a payée aux agences sur les fournitures effectuées par ces dernières au cours de la période pertinente.

[262] L'alinéa 296(1)a) permettait au ministre d'établir une cotisation à l'égard des agences pour la totalité de la TVH que ces dernières étaient tenues de percevoir de l'appelante, en application du paragraphe 221(1), ces montants étant inclus dans la taxe nette des agences par le jeu de l'alinéa 225(1)a).

[263] En vertu du paragraphe 222(1), toutes les sommes perçues par une agence au titre de la taxe étaient réputées, à toutes fins utiles et malgré tout droit en garantie les concernant, être détenues en fiducie pour la Couronne par cette agence, séparées

des propres biens de cette dernière. De même, par l'effet du paragraphe 222(3), lorsqu'une agence n'a pas versé la taxe perçue de l'appelante, des biens de cette agence d'une valeur égale au montant qui aurait dû être versé étaient réputés être détenus en fiducie pour la Couronne, séparés des propres biens de l'agence.

[264] En résumé, en vertu du paragraphe 169(1), l'appelante a droit à des crédits de taxe sur les intrants pour toute la TVH payable par elle sur les fournitures effectuées par les agences au cours de la période pertinente. Toutefois, pour pouvoir demander ces crédits de taxe sur les intrants, l'appelante doit satisfaire aux exigences en matière de renseignements énoncées à l'alinéa 169(4)a) et au Règlement sur les renseignements, une question que j'examine ci-dessous.

(3) L'obligation d'obtenir des renseignements

[265] L'intimé soutient que, même si l'appelante a droit aux CTI, elle ne peut pas les demander, car elle a manqué à l'obligation d'obtenir les renseignements exigés par l'alinéa 169(4)a) et le Règlement sur les renseignements.

[266] L'intimé ne conteste pas que l'appelante dispose de documents consignants les opérations conclues avec les agences, et je me suis prononcé plus haut sur l'authenticité et la fiabilité de ces documents.

[267] L'intimé renvoie au paragraphe 177 de la décision *Vocan* (rendue sous le régime de la procédure générale) et le paragraphe 68 [qui a été appelé 66] de la décision *International Hi-Tech* (rendue sous le régime de la procédure générale) à l'appui de son affirmation voulant que les documents ne prenant pas l'une des formes énumérées dans le Règlement sur les renseignements doivent avoir été émis ou signés par le fournisseur.

[268] Dans la décision *Vocan*, la juge de la Cour canadienne de l'impôt renvoie à l'analyse suivante de l'alinéa 169(4)a) et du Règlement sur les renseignements faite par l'un de ses collègues dans la décision *1378055 Ontario Limited c. La Reine*, 2019 CCI 149 :

[52] Pour demander un CTI, l'inscrit à la TPS doit satisfaire aux exigences en matière de documents qui sont énoncées au paragraphe 169(4) de la LTA et à

l'article 3 du Règlement. Plus précisément, l'alinéa 169(4)a) de la LTA dispose que l'inscrit doit, avant de produire une déclaration dans laquelle il demande un CTI pour une période de déclaration donnée, obtenir « les renseignements suffisants pour établir le montant du crédit, y compris les renseignements visés par règlement ». L'article 3 du Règlement précise les renseignements exigés en application de l'alinéa 169(4)a) de la LTA. Les exigences établies aux alinéas a), b) et c) de l'article 3 varient selon le montant payé ou payable à l'égard d'une fourniture donnée. [...]

[53] À l'article 2 du Règlement, le terme « pièce justificative » est défini comme suit : « Document qui contient les renseignements exigés à l'article 3 [...] ». Il n'est pas nécessaire qu'un seul document renferme tous les renseignements visés au paragraphe 169(4) de la LTA; ils peuvent figurer collectivement dans plusieurs documents. Toutefois, pour être admis à titre de pièce justificative, un document doit avoir été signé ou délivré par le fournisseur.

[Non souligné dans l'original.]

[269] La juge de la Cour canadienne de l'impôt cite l'alinéa h) de la définition du terme « pièce justificative » figurant à l'article 2 du Règlement sur les renseignements, et le paragraphe 34 de la décision *Westborough Place inc. c. La Reine*, 2007 CCI 155 (« *Westborough* »), à l'appui de cette dernière observation. La décision *Westborough* a été rendue sous le régime de la procédure informelle et a n'a donc pas valeur jurisprudentielle¹⁷⁵.

[270] Le paragraphe 34 de la décision *Westborough* est rédigé ainsi :

La définition de « pièce justificative » n'est pas exhaustive, comme l'exprime l'adverbe « notamment » avant l'énumération des divers types de documents aux alinéas a) à h). Cependant, la mention, à l'alinéa h) de « tout autre document signé ou délivré en bonne et due forme par un inscrit » atteste que, pour être admissible, le document doit être signé par l'inscrit ou provenir de lui.

[271] Avec tout le respect que je lui dois, l'observation du juge de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle la définition n'est pas exhaustive est inexacte. La définition du terme « pièce justificative » est introduite dans la version anglaise

¹⁷⁵ Article 18.28 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2.

par le mot « *means* » et est donc clairement exhaustive, même si la liste des éléments figurant aux alinéas a) à h) (la « liste ») ne l'est pas. Je reviens sur ce point plus loin.

[272] Dans la décision *CFI* (rendue sous le régime de la procédure générale), après examen du paragraphe 169(4) et de la définition de « pièces justificatives », le juge de la Cour canadienne de l'impôt parvient à une conclusion différente :

Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que le Règlement ne prévoit aucune exigence générale selon laquelle une pièce justificative doit être délivrée ou signée par le fournisseur. La définition des mots « pièce justificative » exige que le document soit délivré ou signé par le fournisseur seulement lorsque le document ne correspond à aucun des types de documents prévus aux alinéas a) à g) ou lorsqu'il constitue un « document » au sens du préambule de la définition. Imposer cette exigence à toutes les pièces justificatives reviendrait à modifier les mots du Règlement, alors que ceux employés dans la définition sont déjà précis et sans équivoque¹⁷⁶.

[273] L'intimé soutient que la conclusion énoncée dans la décision *CFI* va à l'encontre du texte et de l'objet du Règlement sur les renseignements et pourrait entraîner des résultats absurdes, comme le rejet d'un document papier, mais l'admission d'un document électronique contenant les mêmes renseignements.

[274] Je n'ai pas à choisir parmi les interprétations de la définition du terme « pièce justificative » données dans ces trois décisions, car je suis d'avis que l'exigence énoncée à l'alinéa 169(4)a) revêt une importance suffisante qui justifie que je procède à ma propre analyse de cette disposition et du Règlement sur les renseignements.

[275] Pour commencer, je reproduis la méthode d'interprétation législative de base des affaires fiscales récemment énoncée par la Cour suprême du Canada dans son arrêt *Canada c. Loblaw Financial Holdings inc.*, 2021 CSC 51 :

Cette question précise d'interprétation législative nous oblige à faire appel au cadre d'analyse bien établi selon lequel « l'interprétation des lois consiste à dégager l'intention du législateur en examinant les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'économie et

¹⁷⁶ Paragraphe 48. Dans la décision *Axamit Versa inc. c. Le Roi*, 2022 CCI 163, le juge de la Cour canadienne de l'impôt cite la décision *CFI*.

l'objet de cette loi » (*Michel c. Graydon*, 2020 CSC 24, par. 21). Là où l'analyse se corse, c'est lorsqu'il s'agit de déterminer le poids relatif à accorder au texte, au contexte et à l'objet. Lorsque le libellé d'une loi est « précis et non équivoque », le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, par. 10). En matière fiscale, une méthode « textuelle, contextuelle et téléologique unifiée » continue de s'appliquer (*Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715, par. 22, citant *Trustco Canada*, par. 47). Toutefois, dans l'application de cette méthode unifiée, le caractère singulier et précis de nombreuses dispositions fiscales, de même que le principe énoncé dans l'arrêt *Duke of Westminster* (selon lequel les contribuables sont en droit d'organiser leurs affaires pour réduire au minimum l'impôt à payer) commandent de se concentrer attentivement sur le texte et le contexte de la loi pour cerner l'objectif général du régime (*Placer Dome*, par. 21; *Trustco Canada*, par. 11). [...]

[...]

Je réitère que, pour veiller à ce que les contribuables sachent à quoi s'en tenir, il faut donner pleinement effet aux termes précis et sans équivoque employés par le Parlement¹⁷⁷.

[276] La version anglaise du paragraphe 169(4) est libellée en ces termes :

(4) A registrant may not claim an input tax credit for a reporting period unless, before filing the return in which the credit is claimed,

(a) the registrant has obtained sufficient evidence in such form containing such information as will enable the amount of the input tax credit to be determined, including any such information as may be prescribed; and

(b) where the credit is in respect of property or a service supplied to the registrant in circumstances in which the registrant is required to report the tax payable in respect of the supply in a return filed with the Minister under this Part, the registrant has so reported the tax in a return filed under this Part.

[277] L'exigence énoncée à l'alinéa 169(4)b) n'est pas en cause dans le présent appel.

[278] Le libellé de l'alinéa 169(4)a), interprété dans son contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical, interdit à toute personne de demander un crédit de

¹⁷⁷ Paragraphes 41 et 61.

taxe sur les intrants à moins d'avoir obtenu, avant de produire la déclaration dans laquelle elle demande le crédit de taxe sur les intrants, les renseignements suffisants pour établir le montant du crédit, y compris les renseignements visés par règlement.

[279] L'essentiel de cet alinéa n'est pas la forme que revêt la preuve en tant que telle, qui n'est pas précisée, mais manifestement l'exigence que la preuve comprenne les renseignements nécessaires pour que soit établi le montant du crédit de taxe sur les intrants. Ces renseignements comprennent ceux qui sont prescrits par le Règlement sur les renseignements.

[280] La version française de l'alinéa 169(4)a) est plus succincte :

(4) L'inscrit peut demander un crédit de taxe sur les intrants pour une période de déclaration si, avant de produire la déclaration à cette fin :

a) il obtient les renseignements suffisants pour établir le montant du crédit, y compris les renseignements visés par règlement;

[281] Le texte français exige simplement que la personne qui demande un crédit de taxe sur les intrants obtienne des renseignements suffisants pour établir le montant du crédit, y compris les renseignements visés par règlement.

[282] Bien qu'elle soit formulée différemment en français et en anglais, l'exigence consiste pour l'essentiel, dans une version comme dans l'autre, en l'obligation d'obtenir des renseignements qui suffisent pour établir le montant du crédit de taxe sur les intrants, ce qui à son tour suppose l'obtention de certains des renseignements exigés, étayés par des éléments de preuve suffisants. L'objectif – que les éléments de preuve permettent d'établir le montant du crédit de taxe sur les intrants – suppose nécessairement que les éléments de preuve revêtent une forme permettant d'établir avec fiabilité le montant ainsi que les renseignements réglementaires¹⁷⁸. Toutefois, la fiabilité des renseignements (visés par règlement ou autre) est prise en compte uniquement pour déterminer s'il a été satisfait à l'exigence d'obtenir des « renseignements suffisants » et n'équivaut pas à l'obligation que les renseignements revêtent une forme donnée.

¹⁷⁸ *Key Property Management Corporation c. La Reine*, 2004 CCI 210 (procédure générale), paragraphe 14, cité avec approbation dans l'arrêt *Systematix*.

[283] Le texte de l'alinéa 169(4)a) renvoie de manière neutre au Règlement sur les renseignements. En particulier, il ne précise pas, et même ne sous-entend pas, que la preuve doit revêtir une forme précisée par le Règlement sur les renseignements.

[284] Si le législateur avait voulu y donner un tel sens, il lui aurait été facile de préciser « y compris les pièces justificatives visées par règlement ». Voir dans l'alinéa 169(4)a) une exigence quant à la forme que doivent prendre les renseignements (y compris les renseignements visés par règlement) va à l'encontre des termes précis et sans équivoque employés par le législateur, tant dans la version française que dans la version anglaise de cette disposition.

[285] Les notes techniques accompagnant l'introduction de l'alinéa 169(4)a) ne donnent pas à penser que celui-ci ait eu un objectif implicite de plus vaste portée :

Ce paragraphe stipule qu'un inscrit ne peut demander un crédit de taxe sur les intrants s'il ne dispose pas au préalable de renseignements suffisants à l'appui de sa demande. Des renseignements suffisants, à cette fin, consisteraient en une facture établie par un fournisseur pour un inscrit et donnant suffisamment d'information pour permettre de déterminer le montant du crédit.

[Non souligné dans l'original.]

[286] Ces notes techniques confirment que l'idée centrale de cet alinéa est le caractère suffisant des éléments de preuve et non leur forme. Les notes techniques donnent l'exemple d'une facture établie par un fournisseur pour un inscrit et « donnant suffisamment d'information pour permettre de déterminer le montant du crédit ». Le point important dans cet exemple n'est pas que la preuve revête la forme d'une facture ni que la facture soit établie par le fournisseur, ce qui est routinier, mais que la facture contienne « suffisamment d'information pour permettre de déterminer le montant du crédit ».

[287] On retrouve la même idée centrale au paragraphe 169(5), qui permet au ministre de renoncer aux exigences du paragraphe 169(4) s'il est convaincu qu'il existe des documents suffisants pour établir les faits relatifs à une fourniture. Les notes techniques accompagnant l'introduction du paragraphe 169(5) sont rédigées en ces termes :

En vertu de ce paragraphe, le ministre du Revenu national peut dispenser un inscrit ou une catégorie d'inscrits de produire des renseignements aux termes du paragraphe (4) s'il est convaincu qu'il existe par ailleurs des documents suffisants pour justifier toute demande de crédit de taxe sur les intrants.

[Non souligné dans l'original.]

[288] Dans l'arrêt *Systematix*, il a été demandé à la Cour d'appel fédérale de déterminer si l'alinéa 169(4)a) avait valeur d'obligation ou d'indication. Après avoir reproduit l'alinéa en question, ainsi que les alinéas 3b) et c) du Règlement sur les renseignements (mais non la définition de « pièce justificative »), la Cour d'appel précise :

[4] Nous sommes d'avis que la Loi exige que les personnes ayant versé des sommes au titre de la TPS à des fournisseurs veillent à fournir des numéros d'inscription des fournisseurs valides lorsqu'elles demandent un crédit de taxe sur les intrants.

[5] Nous sommes d'accord avec le juge Bowie lorsqu'il affirme ce qui suit dans l'affaire *Key Property Management Corp. c. R.*, [2004] G.S.T.C. 32 (CCI) :

Le but même de l'alinéa 169(4)a) et du Règlement est de protéger le Trésor contre les violations tant frauduleuses qu'innocentes. Ce but ne peut être atteint que si les exigences sont considérées comme étant obligatoires et sont rigoureusement appliquées. Le fait de les envisager simplement comme une indication ne serait pas seulement malencontreux, mais serait une grave violation de l'intégrité du texte législatif. [Non souligné dans l'original.]

[289] Il est donc évident que, lorsque des renseignements précis sont exigés par le Règlement sur les renseignements, la personne qui demande un crédit de taxe sur les intrants doit obtenir une preuve suffisante de ces renseignements. Toutefois, l'arrêt *Systematix* est muet sur la forme que doit revêtir cette preuve. L'alinéa 169(4)a) est libellé de manière souple pour tenir compte du fait que les renseignements sur les opérations visés par la LTA revêtent une grande diversité de formes, qui changent et évoluent au fil du temps.

[290] Si le ministre et la personne demandant le crédit de taxe sur les intrants sont en désaccord sur le caractère suffisant de la preuve obtenue par la personne, il s'agit d'une question de fait que peuvent trancher les tribunaux.

[291] Les décisions qui adoptent une interprétation étroite des formes que peuvent prendre les renseignements s'appuient, pour justifier ces restrictions, sur l'alinéa h) de la définition de « pièce justificative » figurant à l'article 2 du Règlement sur les renseignements. À mon sens, ces décisions attachent beaucoup trop d'importance à la définition, qui occupe un rôle très restreint dans le Règlement sur les renseignements.

[292] Par souci de clarté, je reproduis ci-dessous les dispositions pertinentes du Règlement sur les renseignements :

2. Les définitions qui suivent s'appliquent au présent règlement.

[...]

intermédiaire Inscrit qui, agissant à titre de mandataire d'une personne ou aux termes d'une convention conclue avec la personne, permet à cette dernière d'effectuer une fourniture ou en facilite la réalisation.

Loi La Loi sur la taxe d'accise.

pièce justificative Document qui contient les renseignements exigés à l'article 3, notamment :

- a) une facture;
- b) un reçu;
- c) un bordereau de carte de crédit;
- d) une note de débit;
- e) un livre ou registre de comptabilité;
- f) une convention ou un contrat écrits;
- g) tout registre faisant partie d'un système de recherche documentaire informatisé ou électronique ou d'une banque de données;
- h) tout autre document signé ou délivré en bonne et due forme par un inscrit pour une fourniture qu'il a effectuée et à l'égard de laquelle il y a une taxe payée ou payable.

[...]

taxe payée ou payable Taxe devenue payable ou qui a été payée alors même qu'elle n'était pas devenue payable.

3. Les renseignements visés à l'alinéa 169(4)a) de la Loi, sont les suivants :

a) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de moins de 30 \$:

(i) le nom ou le nom commercial du fournisseur ou de l'intermédiaire,

(ii) si une facture a été remise pour la ou les fournitures, la date de cette facture,

(iii) si aucune facture n'a été remise pour la ou les fournitures, la date à laquelle il y a un montant de taxe payée ou payable sur celles-ci,

(iv) le montant total payé ou payable pour la ou les fournitures;

b) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de 30 \$ ou plus et de moins de 150 \$:

(i) le nom ou le nom commercial du fournisseur ou de l'intermédiaire et le numéro d'inscription attribué, conformément à l'article 241 de la Loi, au fournisseur ou à l'intermédiaire, selon le cas,

(ii) les renseignements visés aux sous-alinéas a)(ii) à (iv),

(iii) dans le cas où la taxe payée ou payable n'est pas comprise dans le montant payé ou payable pour la ou les fournitures :

(A) ou bien, la taxe payée ou payable pour toutes les fournitures ou pour chacune d'elles,

(B) ou bien, si une taxe de vente provinciale est payable pour chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée, mais ne l'est pas pour une fourniture exonérée ou une fourniture détaxée :

(I) soit le total de la taxe payée ou payable selon la section II de la partie IX de la Loi et de la taxe de vente provinciale payée ou payable pour chaque fourniture taxable, ainsi qu'une déclaration portant que le total pour chaque fourniture taxable comprend la taxe payée ou payable selon cette section,

(II) soit le total de la taxe payée ou payable selon la section II de la partie IX de la Loi et de la taxe de vente provinciale payée ou payable pour toutes les fournitures taxables, ainsi qu'une déclaration portant que ce total comprend la taxe payée ou payable selon cette section,

(iv) dans le cas où la taxe payée ou payable est comprise dans le montant payé ou payable pour la ou les fournitures et que l'une ou plusieurs de celles-ci sont des fournitures taxables qui ne sont pas des fournitures détaxées :

(A) une déclaration portant que la taxe est comprise dans le montant payé ou payable pour chaque fourniture taxable,

(B) le total (appelé « taux de taxe total » au présent alinéa) des taux auxquels la taxe a été payée ou était payable relativement à chacune des fournitures taxables qui n'est pas une fourniture détaxée,

(C) le montant payé ou payable pour chacune de ces fournitures ou le montant total payé ou payable pour l'ensemble de ces fournitures auxquelles s'applique le même taux de taxe total,

(v) dans le cas où deux fournitures ou plus appartiennent à différentes catégories, une mention de la catégorie de chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée;

c) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de 150 \$ ou plus :

(i) les renseignements visés aux alinéas a) et b),

(ii) soit le nom de l'acquéreur ou son nom commercial, soit le nom de son mandataire ou de son représentant autorisé,

(iii) les modalités de paiement,

(iv) une description suffisante pour identifier chaque fourniture.

[293] Les définitions énoncées à l'article 2 du Règlement sur les renseignements sont introduites par les mots « [I]es définitions qui suivent s'appliquent au présent règlement ». Par conséquent, les définitions dans cet article 2 servent uniquement à l'application du Règlement.

[294] En particulier, le terme « *supporting documentation* » ne figure nulle part dans la LTA, et le seul autre endroit où il apparaît est le *Règlement sur la déclaration en détail des marchandises importées et le paiement des droits* (DORS/86-1062), aux articles 33 et 35 de l'annexe 2, qui font mention explicite de « *supporting documentation* » (dont l'équivalent français est « documents à l'appui »). Ce règlement comporte plusieurs définitions, mais pas pour le terme « *supporting documentation* ».

[295] La définition du terme « *supporting documentation* » dans la version anglaise du Règlement sur les renseignements est introduite par le mot « *means* ». Dans l'arrêt *R. c. McColman*, 2023 CSC 8, la Cour suprême du Canada a formulé les observations suivantes :

Premièrement, les définitions figurant dans les lois ne sont pas toutes exhaustives : R. Sullivan, *The Construction of Statutes* (7^e éd. 2022). Les définitions exhaustives [TRADUCTION] « donnent le sens complet du terme défini et écartent complètement tout autre sens que celui-ci pourrait par ailleurs avoir en langage courant ou technique », tandis que les définitions non exhaustives « n'entendent pas écarter le sens qu'aurait le terme défini en langage courant; elles ne font que le préciser, le restreindre ou l'illustrer » : p. 69-70. En anglais, les définitions exhaustives commencent généralement par le verbe « *means* », alors que les définitions non exhaustives sont précédées du verbe « *includes* » : page 69-70¹⁷⁹.

[Non souligné dans l'original.]

[296] Par conséquent, quelle que soit l'interprétation donnée à la définition du terme « pièce justificative », cette définition est exhaustive et pose tous les sens du terme pour toutes ses occurrences dans le Règlement sur les renseignements.

[297] En ce qui concerne ces occurrences, le libellé de l'article 3, interprété dans son contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical, emploie le terme « pièce justificative » uniquement pour déterminer lequel des alinéas 3a), 3b) ou 3 c) s'applique aux renseignements visés par règlement pour l'application de l'alinéa 169(4)a). Par exemple, l'alinéa 3a) du Règlement sur les renseignements dispose ce qui suit :

Les renseignements visés à l'alinéa 169(4)a) de la Loi, sont les suivants :

a) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de moins de 30 \$: [...]

[Les renseignements visés sont énumérés aux sous-alinéa (i) à (iv) qui suivent.]

[Non souligné dans l'original.]

¹⁷⁹ Paragraphe 38.

[298] Si le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de moins de 30 \$, l'alinéa 3a) dicte quels sont les renseignements visés par règlement pour l'application de l'alinéa 169(4)a). Le terme est employé dans le même sens restreint aux alinéas 3b) et 3c) du Règlement sur les renseignements.

[299] Nulle part il n'est indiqué que le terme « pièce justificative » sert à préciser la forme que doivent prendre les renseignements visés par les alinéas 3a), b) ou c). Il n'y a pas de divergence à cet égard entre les versions anglaise et française de l'alinéa 169(4)a), lesquelles comportent simplement les mots « *any such information as may be prescribed* » et « y compris les renseignements visés par règlement », respectivement. Ni l'une ni l'autre des versions ne précise la forme que doivent prendre les renseignements ni n'exige que ces renseignements (y compris ceux visés par règlement) figurent dans des « pièces justificatives ».

[300] Par conséquent, je conclus que la question à trancher est de savoir si, avant de produire les déclarations dans lesquelles elle demandait les CTI, l'appelante a obtenu des éléments de preuve suffisants d'une forme telle et contenant des renseignements tels qu'il est possible d'établir le montant des CTI, y compris des éléments de preuve suffisants comportant les renseignements visés par le Règlement sur les renseignements.

[301] Si toutefois la définition du terme « pièce justificative » joue un rôle plus important que je ne l'ai conclu, je suis également d'avis que la définition de ce terme n'exige pas que les renseignements visés par l'article 3 revêtent une forme particulière. Au contraire, le passage introductif de la définition dans la version anglaise est sans équivoque : « *the form in which information prescribed by section 3 is contained* » (« [d]ocument qui contient les renseignements exigés à l'article 3 »). Il s'ensuit que, si les renseignements exigés à l'article 3 sont contenus dans un document, dans une forme ou une autre, ce document est une pièce justificative.

[302] Le mot anglais « *form* » comporte plusieurs sens. Dans le présent contexte, toutefois, le seul sens raisonnable est [TRADUCTION] « le mode particulier d'existence ou de manifestation d'une chose »¹⁸⁰ ou [TRADUCTION] « l'un des

¹⁸⁰ *Oxford English Dictionary* (2^e édition).

différents modes d'existence, d'action ou de manifestation d'une chose ou d'une substance donnée »¹⁸¹.

[303] La liste énumère plusieurs formes ou documents susceptibles de contenir les renseignements exigés à l'article 3, notamment « tout registre faisant partie d'un système de recherche documentaire informatisé ou électronique ou d'une banque de données ». Les termes « *includes* » dans la version anglaise et « notamment » dans la version française indiquent que la liste vise à illustrer par des exemples les types de forme ou documents possibles, non pas à en faire une énumération exhaustive.

[304] Dans l'arrêt *Caisse populaire Desjardins de l'Est de Drummond c. Canada*, 2009 CSC 29 (« *Caisse populaire* »), la Cour suprême a analysé le sens du terme « garantie » au paragraphe 224(1.3) de la LIR. Le juge Rothstein, s'exprimant au nom des juges majoritaires, a affirmé ce qui suit :

Il y a garantie aux fins des par. 227(4.1) *LIR* et 86(2.1) *LAE* lorsque le créancier détient un « [d]roit sur un bien qui garantit l'exécution d'une obligation, notamment un paiement ». La définition de « garantie » au par. 224(1.3) *LIR* n'exige pas que l'entente entre le créancier et le débiteur revête une forme particulière et elle n'en exclut aucune expressément. Dès lors que le droit du créancier sur le bien du débiteur garantit l'exécution d'une obligation, notamment un paiement, il y a « garantie » au sens de cette disposition. L'énumération d'exemples dans la définition légale n'a pas pour effet de limiter la portée générale de l'expression « [d]roit sur un bien » : voir l'arrêt *Dagg c. Canada (Ministre des Finances)*, [1997] 2 R.C.S. 403, par. 68, et *R. Sullivan, Sullivan on the Construction of Statutes* (5^e éd. 2008), p. 61-68.

[...]

Le fait que le terme « compensation conventionnelle » ne figure pas expressément parmi les exemples de « garantie » donnés au par. 224(1.3) *LIR* ne signifie pas qu'une convention qui prévoit la compensation et qui satisfait en outre aux exigences d'une « garantie » au sens du par. 224(1.3) *LIR* n'est pas visée par la définition. Il ne s'agit pas d'une énumération exhaustive¹⁸².

[Non souligné dans l'original.]

¹⁸¹ *Webster's Third New International Dictionary (Unabridged)*.

¹⁸² Paragraphes 15 et 40.

[305] Dans l'arrêt *Canada c. Canada North Group inc.*, 2021 CSC 30, la juge Côté, s'exprimant au nom de trois des cinq juges majoritaires, affirme qu'une disposition comportant des termes généraux suivis d'une liste d'exemples peut néanmoins limiter la portée des termes généraux à des éléments de même nature que ceux de la liste :

[62] Cette définition est large. Il ressort toutefois de la liste d'exemples de garanties qu'une charge super prioritaire créée en vertu de la LACC n'y répond pas. [...]

[63] Mes collègues les juges Brown et Rowe soutiennent que l'interprétation exposée ci-dessus du par. 224(1.3) va à l'encontre de l'arrêt *Caisse populaire Desjardins de l'Est de Drummond* de notre Cour, où le juge Rothstein a écrit que les exemples donnés « n'[ont] pas pour effet de limiter la portée générale de l'expression “[d]roit sur un bien” » (par. 15; voir aussi par. 14). Avec égards, je ne suis pas d'accord avec mes collègues. Comme l'a expliqué le juge Rothstein au par. 40, il a fait ses commentaires en réponse à l'argument selon lequel la liste des exemples de garanties était exhaustive. Je conviens avec lui que la liste des exemples fournis ne l'était pas. Cependant, les exemples illustrent toujours les types de garantie qu'avait à l'esprit le législateur et celles-ci sont clairement unies par une catégorie ou un thème commun parce que, dans la version anglaise du texte de loi, le législateur a structuré sa définition autour des termes « *means [...] and includes* » : « *security interest means any interest in, or for civil law any right in, property that secures payment or performance of an obligation and includes [...]* » À mon avis, cette formulation témoigne de l'intention du législateur de restreindre la portée de l'énumération, si bien que seuls les instruments énumérés ou les instruments de nature similaire répondent à la définition.

[Non souligné dans l'original.]

[306] Deux autres juges de la majorité ont retenu une approche différente pour trancher la question dont la Cour suprême était saisie, et les quatre juges dissidents n'ont pas souscrit à l'interprétation du paragraphe 224(1.3) de la LIR donnée par la juge Côté. Il demeure donc des incertitudes quant au poids qui à accorder à l'interprétation qu'a donnée la juge Côté aux dispositions comportant l'expression « *means [...] and includes* » dans les affaires à venir soulevant des questions d'interprétation des lois. Cependant, étant donné que l'arrêt cité par le juge Rothstein dans l'arrêt *Caisse populaire* (c'est-à-dire *Dagg c. Canada (Ministre des Finances)*, [1997] 2 R.C.S. 403, par. 68) concernait une disposition dont la version anglaise comportait les mots « *including, without restricting the generality of the foregoing* » et non simplement le mot « *includes* », il importe de tenir compte de la façon de voir de la juge Côté.

[307] La liste comprend un vaste éventail de types de documents qui sont de la nature générale des documents utilisés ou registres tenus relativement à des opérations sur des produits et services et, par conséquent, à supposer que la liste restreigne la portée des termes généraux qui la précède, cet effet est lui-même assez limité.

[308] En outre, la liste n'exclut expressément aucun document susceptible de contenir les renseignements exigés. Lorsque le législateur entend exclure des éléments d'une définition, il emploie des mots comme « à l'exclusion de » ou « en sont exclus ». Les définitions des termes « entreprise » et « bien » au paragraphe 123(1) en donnent une bonne illustration¹⁸³.

[309] Enfin, pour trois raisons au moins, l'alinéa h) de la définition du terme « pièce justificative » à l'article 2 du Règlement sur les renseignements n'impose pas l'obligation de faire signer ou délivrer en bonne et due forme par un inscrit tous les documents contenant les renseignements exigés à l'article 3 à l'égard d'une fourniture que l'inscrit a exécutée.

[310] Premièrement, l'alinéa h) de la définition de « pièce justificative » à l'article 2 du Règlement sur les renseignements commence par les trois mots « tout autre document », ce qui manifeste clairement et sans ambiguïté l'intention d'élargir la liste de documents énumérés, et non de limiter la portée de la liste ou des termes généraux dans le passage introductif de la définition.

[311] Deuxièmement, l'alinéa h) de la définition de « pièce justificative » à l'article 2 du Règlement sur les renseignements ne comporte aucun signe de ponctuation qui indiquerait que les mots suivants « tout autre document » doivent être interprétés comme étant distincts de la liste et venant caractériser le reste de la liste ou de la définition tout entière. Si les mots qui suivent cette expression étaient destinés à avoir cet effet, ils ne figureraient pas à l'alinéa h), mais auraient plutôt été

¹⁸³ Le paragraphe 123(1) de la LTA contient de nombreuses autres définitions qui excluent expressément certains éléments au moyen de ce type d'expression, par exemple les définitions des termes « constructeur », « organisme de bienfaisance », « consommateur », « congrès », « titre de créance », « service financier », « argent » et « charge ».

placés après celui-ci, soit au même niveau que les alinéas, soit au même niveau que le début de la définition¹⁸⁴.

[312] Troisièmement, la règle d'interprétation exprimée par l'expression latine *ejusdem generis* veut que, lorsqu'une liste d'éléments est suivie d'une disposition générale, la catégorie des termes de l'énumération puisse restreindre la portée de la disposition générale¹⁸⁵.

[313] Toutefois, il n'existe aucune règle d'interprétation des lois voulant qu'un énoncé général figurant à la fin d'une liste d'éléments précis vienne restreindre les éléments précédents de la liste. La raison en est évidente, à savoir qu'une telle règle serait contraire à la raison d'être d'un élément général à la fin d'une liste d'éléments précis.

[314] Par conséquent, je rejette la thèse de l'intimé voulant que l'interprétation adoptée dans la décision *CFI* soit contraire au texte et à l'objet du Règlement sur les renseignements. Même si la définition du terme « pièce justificative » avait sur le Règlement sur les renseignements une portée plus large que ce qui ressort de manière évidente, claire et sans ambiguïté de son texte, il ne s'ensuivrait pas, lorsque ce texte est interprété dans son contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical, que les éléments précédents de la liste devraient être signés ou délivrés en bonne et due forme par un inscrit pour une fourniture qu'il a effectuée ni que la portée des termes généraux du passage introductif la définition serait véritablement restreinte.

[315] Les pièces justificatives de l'appelante comprennent notamment les synthèses d'achat, les relevés d'heures, les factures reçues des agences, les bordereaux de paiement et les lettres d'entente. Le montant payable par l'appelante, comme l'indique chaque synthèse d'achat et chaque facture correspondante, est supérieur à 150 \$.

[316] Aux termes de l'article 3 du Règlement sur les renseignements, lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de

¹⁸⁴ Voir, en général, les présomptions applicables à la rédaction législative énoncées dans Ruth Sullivan, *Statutory Interpretation*, 3^e éd. (Toronto : Irwin Law inc., 2016), à la page 129, en particulier la troisième présomption.

¹⁸⁵ Voir, par exemple, l'arrêt *Walker c. Ritchie*, 2006 CSC 45, paragraphes 24 à 28.

plusieurs fournitures est de 150 \$ ou plus, que les fournitures consistent uniquement en des fournitures taxables, qu'une facture est émise relativement aux fournitures, que la taxe n'est pas comprise dans le montant payé ou payable pour les fournitures (c'est-à-dire que la taxe est indiquée séparément), qu'aucune taxe de vente provinciale n'est payable relativement aux fournitures, et que les fournitures ne sont pas effectuées par un intermédiaire, les renseignements suivants sont exigés :

1. le nom ou le nom commercial du fournisseur;
2. le numéro d'inscription attribué, conformément à l'article 241, au fournisseur;
3. la date de la facture;
4. le montant total payé ou payable pour les fournitures;
5. la taxe payée ou payable pour toutes les fournitures ou pour chacune d'elles;
6. soit le nom de l'acquéreur ou son nom commercial, soit le nom de son mandataire ou de son représentant autorisé;
7. les modalités de paiement;
8. une description suffisante pour identifier chaque fourniture.

[317] À mon avis, les renseignements contenus dans les documents constituant les pièces A-9, A-11, A-12, A-13, A-14 et A-32 (les « pièces en cause ») satisfont amplement à l'exigence en matière de renseignements imposée par l'alinéa 169(4)a).

[318] M. Bungaroo, M^{me} Seleznova et M^{me} Kissin ont expliqué en détail les circonstances de la création des pièces en cause et leur objet. L'appelante a obtenu les renseignements contenus dans les pièces en cause bien avant de produire la déclaration au titre de la LTA dans laquelle elle a demandé les CTI se rapportant aux montants y figurant. Les pièces en cause comportent toutes les renseignements visés par le Règlement sur les renseignements.

[319] L'intimé soutient que les pièces en cause sont inexactes et manquent de fiabilité, mais reconnaît quand même que l'appelante a payé aux agences les sommes qui y sont indiquées et que la taxe indiquée dans les documents était payable par l'appelante. La propre preuve de l'intimé corrobore que l'appelante a payé aux agences les sommes indiquées dans les pièces en cause, et que les agences ont encaissé les chèques émis par l'appelante à un ou plusieurs établissements de retrait d'espèces. L'intimé n'a apporté aucun élément de preuve susceptible d'expliquer pourquoi l'appelante aurait payé des sommes importantes aux agences si ce n'est parce qu'elles lui fournissaient les services décrits par les témoins de l'appelante.

[320] L'intimé avance également que le contenu des factures contenues dans les pièces en cause constitue du oui-dire. Je constate qu'une facture émise par un tiers à l'intention d'une personne demandant un crédit de taxe sur les intrants constitue toujours du oui-dire si elle est présentée comme preuve de la véracité des faits énoncés sur la facture. Néanmoins, les notes explicatives accompagnant la création de l'alinéa 169(4)a) précisent explicitement qu'une facture constitue une preuve suffisante, pourvu qu'elle contienne des renseignements suffisants pour établir le montant du crédit de taxe sur les intrants demandé.

[321] J'accepte que certains renseignements figurant sur les factures n'aient pas été confirmés, par exemple l'adresse indiquée pour l'agence. Cependant les renseignements exigés par le Règlement sur les renseignements – dont les noms des agences, les dates des factures, les sommes payées en contrepartie des fournitures effectuées par les agences au profit de l'appelante, les montants de la taxe payés par l'appelante aux agences et les numéros d'inscription des agences – sont confirmés par les témoignages de M. Bungaroo, de M^{me} Seleznova, de M^{me} Kissin et de M. Khosla, qui ne constituent pas du oui-dire, par les documents commerciaux contemporains de l'appelante (notamment les pièces en cause) et par la preuve présentée par l'intimé sur les vérifications menées par l'ARC sur l'appelante et les agences.

[322] Sur ce dernier point, il ressort des conclusions de M. Au à l'issue de sa vérification de l'appelante qu'il croyait disposer de suffisamment d'éléments de preuve pour établir le montant des CTI demandés par l'appelante, ce qu'il a fait. Il n'a éprouvé aucune difficulté à déterminer quelles agences existaient pendant la période visée par sa vérification ni à établir le montant de la taxe que l'appelante leur avait payée. Ses conclusions impliquent une conclusion que les fournitures reçues par l'appelante étaient des fournitures taxables et que l'appelante était tenue

de payer cette taxe relativement aux fournitures, en application des paragraphes 165(1) et (2). Il ne m'a été présenté aucune preuve donnant à penser que quoi que ce soit ait changé entre la vérification effectuée par M. Au et la vérification ultérieure effectuée par M. Li.

[323] M. Au a signalé que les agences n'avaient pas versé les taxes qu'elles avaient perçues auprès de l'appelante, et M. Kooner et M^{me} Servilla ont procédé à des vérifications des agences en fonction de ces renseignements. Rien de ceci n'est compatible avec l'assertion que les documents de l'appelante ne contenaient pas suffisamment de renseignements pour permettre au ministre d'établir le montant des CTI auxquels avait droit l'appelante.

[324] Pour ces motifs, je conclus qu'en ce qui concerne ses demandes de CTI, l'appelante a satisfait aux exigences de l'alinéa 169(4)a) et du Règlement sur les renseignements, et pouvait par conséquent demander les CTI.

(4) Le remboursement d'une taxe payée par erreur et les pénalités

[325] Au vu de ces conclusions, il n'est pas nécessaire que j'examine si l'appelante a droit au remboursement d'une taxe payée par erreur. Toutefois, je tiens à formuler brièvement quelques commentaires concernant l'imposition de pénalités par le ministre.

[326] L'article 285 commence ainsi :

Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, une demande, un formulaire, un certificat, un état, une facture ou une réponse – appelés « déclaration » au présent article – établi pour une période de déclaration ou une opération, ou y participe, y consent ou y acquiesce, est passible d'une pénalité [...]

[327] Le passage introductif de cette disposition présente deux conditions qui doivent être remplies pour que la pénalité imposée au titre de l'article 285 soit confirmée.

[328] Premièrement, l'appelante doit avoir fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, une demande, un formulaire, un certificat, un état, une facture ou une réponse – appelés « déclaration » – ou y avoir participé, consenti ou acquiescé. Un « faux énoncé » est un énoncé, dans une déclaration, qui n'est pas véridique, et une « omission » est quelque chose qui n'apparaît pas dans une déclaration.

[329] Deuxièmement, le faux énoncé ou l'omission doit avoir été fait par l'appelante sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, ou encore l'appelante doit y avoir participé, consenti ou acquiescé sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde.

[330] Le ministre ne conteste ni le fait que l'appelante a payé la taxe exigible au titre des paragraphes 165(1) et (2), ni le montant des paiements effectués par celle-ci, comme il ressort des documents commerciaux détaillés de l'appelante.

[331] M. Li a témoigné que la vérification menée par l'ARC avait révélé que les agences avaient encaissé les chèques que l'appelante leur avait remis en paiement des montants facturés par elles. Ces montants comprenaient la TVH facturée sur ces factures.

[332] L'ARC a lancé à la fois une vérification civile et une enquête criminelle sur l'appelante, et elle n'a décelé aucune preuve de collusion entre celle-ci et les agences. M. Li a témoigné n'avoir trouvé aucune preuve que toute partie des sommes payées par l'appelante aux agences avaient été reversées à celle-ci.

[333] Le seul motif justifiant l'imposition de pénalités est la théorie du ministre voulant que les agences n'aient pas pu effectuer les fournitures taxables pour lesquelles l'appelante a payé la taxe aux agences, et que par conséquent l'appelante n'a pas droit aux CTI. La théorie du ministre se fonde sur les renseignements sur les agences qu'il a découverts au moyen de ses larges pouvoirs de vérification. Les agences étant des inscrits au sens de la LTA, seul le ministre détenait les pouvoirs nécessaires pour les « vérifier ».

[334] Comme l'a conclu la Cour suprême dans l'arrêt *Guindon*, dans le contexte d'une disposition de la LIR ayant un libellé quasi identique, l'article 285 vise des

situations dans lesquelles une personne fait délibérément preuve d'indifférence à l'égard des obligations que lui imposait la LTA, ou fait preuve d'une indifférence à l'égard de la diligence appropriée et raisonnable, dans le contexte d'un système d'autocotisation, qui contredit et insulte le sens commun¹⁸⁶.

[335] L'appelante disposait de documents commerciaux contemporains détaillés qui corroboraient sa version des interactions entre elle et les agences. L'intimé ayant mis en doute ces documents dans ses observations, j'ai expressément demandé à l'avocat de l'intimé s'il me demandait de conclure que les témoins de l'appelante n'étaient pas crédibles, ce à quoi il a répondu que l'intimé me demandait de tirer une conclusion défavorable de l'absence d'éléments de preuve provenant des agences qui corroboreraient les témoignages des témoins de l'appelante. Cet échange révèle qu'il s'agit d'un simple différend sur l'interprétation des éléments de preuve et aussi que l'intimé s'appuie dans une mesure discutable sur l'absence de preuves provenant d'une source qui a peu de chances de s'avérer crédible ou fiable.

[336] Dans la décision *Salaison Lévesque*, saisi d'une affaire ressemblant quelque peu à celle de l'espèce, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a formulé les observations suivantes concernant les fournisseurs dans cette affaire :

[32] À la lumière de ces multiples constats, il m'apparaît raisonnable de conclure qu'il était manifeste qu'il s'agissait d'entreprises non fiables et malhonnêtes, de véritables fraudeurs ayant pour seul objectif de s'enrichir au détriment de la société et exploitant sans doute des personnes vulnérables et sans défense.

[33] Dans un tel contexte, toute information provenant de ces entreprises n'était ni fiable, ni crédible; bien plus le *modus operandi* exigeait l'absence de données, d'informations et de documents. Ces entreprises, de par leur façon de faire, avaient tout intérêt à ne pas avoir de registres, documents ou autres pièces susceptibles de les incriminer.

[337] Les actions des agences ne sont pas celles de l'appelante et rien dans le régime prévu par la LTA n'invite à une conclusion contraire. Chacune avait ses obligations au titre de la LTA et, même si le manquement était flagrant, seules les agences ont manqué à ces obligations. Bref, il n'existe tout simplement aucun fondement raisonnable permettant au ministre de conclure que l'appelante a fait preuve d'une « indifférence à l'égard de la diligence appropriée et raisonnable dans le contexte

¹⁸⁶ *Guindon*, paragraphe 60.

d'un système d'autocotisation qui contredit et insulte le sens commun »¹⁸⁷. L'appelante a simplement demandé les crédits de taxe sur les intrants auxquels toute personne raisonnable, dans sa situation, croirait avoir droit au titre de la LTA.

VI. Conclusion

[338] Pour les motifs qui précèdent, l'appel de l'appelante est accueilli avec dépens en sa faveur et l'affaire est renvoyée au ministre pour nouvel examen et établissement de nouvelles cotisations sur le fondement que l'appelante a droit aux CTI.

[339] Les parties ont 60 jours à compter de la date du présent jugement pour s'entendre sur les dépens. À défaut d'entente, l'appelante aura 30 jours de plus pour déposer des observations écrites sur les dépens. L'intimé aura 30 jours de plus pour déposer des observations écrites sur les dépens en réponse aux observations de l'appelante. Les observations écrites de chacune des parties ne peuvent dépasser dix pages.

Signé à Ottawa, Canada, ce 20^e jour de septembre 2023.

« J. R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 10^e jour de février 2026.

Elisabeth Ross, jurilinguiste principale

¹⁸⁷ *Guindon*, paragraphe 60.

ANNEXE A

Dispositions pertinentes de la LTA

123 (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à l'article 121, à la présente partie et aux annexes V à X.

[...]

activité commerciale Constituent des activités commerciales exercées par une personne :

a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées;

b) les projets à risque et les affaires de caractère commercial (à l'exception de quelque projet ou affaire qu'entreprend, sans attente raisonnable de profit, un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où le projet ou l'affaire comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées;

c) la réalisation d'une fourniture, sauf une fourniture exonérée, d'un immeuble de la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion de la fourniture.

[...]

bien À l'exclusion d'argent, tous biens – meubles et immeubles – tant corporels qu'incorporels, y compris un droit quelconque, une action ou une part.

[...]

entreprise Sont compris parmi les entreprises les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif, ainsi que les activités exercées de façon régulière ou continue qui comportent la fourniture de biens par bail, licence ou accord semblable. En sont exclus les charges et les emplois.

[...]

fourniture Sous réserve des articles 133 et 134, livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation.

[...]

fourniture taxable Fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale.

[...]

service Tout ce qui n'est ni un bien, ni de l'argent, ni fourni à un employeur par une personne qui est un salarié de l'employeur, ou a accepté de l'être, relativement à sa charge ou à son emploi.

[...]

165 (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer à Sa Majesté du chef du Canada une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture.

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

[...]

168 (1) La taxe prévue à la présente section est payable par l'acquéreur au premier en date du jour où la contrepartie de la fourniture taxable est payée et du jour où cette contrepartie devient due.

[...]

169 (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, 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 :

$$A \times B$$

où :

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

B :

a) dans le cas où la taxe est réputée, au paragraphe 202(4), avoir été payée relativement au bien le dernier jour d'une année d'imposition de la personne, le pourcentage que représente l'utilisation que la personne faisait du bien dans le cadre de ses activités commerciales au cours de cette année par rapport à l'utilisation totale qu'elle en faisait alors dans le cadre de ses activités commerciales et de ses entreprises;

b) dans le cas où le bien ou le service est acquis, importé ou transféré dans la province, selon le cas, par la personne pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne utilisait l'immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition ou importation de tout ou partie de l'immobilisation;

c) dans les autres cas, 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.

[...]

(4) L'inscrit peut demander un crédit de taxe sur les intrants pour une période de déclaration si, avant de produire la déclaration à cette fin :

a) il obtient les renseignements suffisants pour établir le montant du crédit, y compris les renseignements visés par règlement;

b) dans le cas où le crédit se rapporte à un bien ou un service qui lui est fourni dans des circonstances où il est tenu d'indiquer la taxe payable relativement à la fourniture dans une déclaration présentée au ministre aux termes de la présente partie, il indique la taxe dans une déclaration produite aux termes de la présente partie.

(5) Le ministre peut, s'il est convaincu qu'il existe ou existera des documents suffisants pour établir les faits relatifs à une fourniture ou à une importation, ou à une catégorie de fournitures ou d'importations, ainsi que pour calculer la taxe relative à la fourniture ou à l'importation, qui est payée ou payable en application de la présente partie :

a) dispenser un inscrit, une catégorie d'inscrits ou les inscrits en général des exigences prévues au paragraphe (4) relativement à la fourniture ou à l'importation ou à une fourniture ou une importation de la catégorie;

b) préciser les modalités de la dispense.

[...]

221 (1) La personne qui effectue une fourniture taxable doit, à titre de mandataire de Sa Majesté du chef du Canada, percevoir la taxe payable par l'acquéreur en vertu de la section II.

[...]

222 (1) La personne qui perçoit un montant au titre de la taxe prévue à la section II est réputée, à toutes fins utiles et malgré tout droit en garantie le concernant, le détenir en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada, séparé de ses propres biens et des biens détenus par ses créanciers garantis qui, en l'absence du droit en garantie, seraient ceux de la personne, jusqu'à ce qu'il soit versé au receveur général ou retiré en application du paragraphe (2). [...]

(2) La personne qui détient une taxe ou des montants en fiducie en application du paragraphe (1) peut retirer les montants suivants du total des fonds ainsi détenus :

a) le crédit de taxe sur les intrants qu'elle demande dans une déclaration produite aux termes de la présente section pour sa période de déclaration;

b) le montant qu'elle peut déduire dans le calcul de sa taxe nette pour sa période de déclaration.

Ce retrait se fait lors de la présentation au ministre de la déclaration aux termes de la présente section pour la période de déclaration au cours de laquelle le crédit est demandé ou le montant déduit.

(3) Malgré les autres dispositions de la présente loi (sauf le paragraphe (4) du présent article), tout autre texte législatif fédéral (sauf la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*), tout texte législatif provincial ou toute autre règle de droit, lorsqu'un montant qu'une

personne est réputée au paragraphe (1) détenir en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada n'est pas versé au receveur général ni retiré selon les modalités et dans le délai prévus par la présente partie, les biens de la personne – y compris les biens détenus par ses créanciers garantis qui, en l'absence du droit en garantie, seraient ses biens – d'une valeur égale à ce montant sont réputés :

a) être détenus en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada, à compter du moment où le montant est perçu par la personne, séparés des propres biens de la personne, qu'ils soient ou non assujettis à un droit en garantie;

b) ne pas faire partie du patrimoine ou des biens de la personne à compter du moment où le montant est perçu, que ces biens aient été ou non tenus séparés de ses propres biens ou de son patrimoine et qu'ils soient ou non assujettis à un droit en garantie.

Ces biens sont des biens dans lesquels Sa Majesté du chef du Canada a un droit de bénéficiaire malgré tout autre droit en garantie sur ces biens ou sur le produit en découlant, et le produit découlant de ces biens est payé au receveur général par priorité sur tout droit en garantie.

(4) Pour l'application des paragraphes (1) et (3), n'est pas un droit en garantie celui qui est visé par règlement.

[...]

223 (1) L'inscrit qui effectue une fourniture taxable (sauf une fourniture détaxée) doit indiquer à l'acquéreur, selon les modalités réglementaires ou sur la facture ou le reçu délivré à l'acquéreur ou dans la convention écrite conclue avec celui-ci :

a) soit la contrepartie payée ou payable par l'acquéreur pour la fourniture et la taxe payable relativement à celle-ci, de sorte que le montant de la taxe apparaisse clairement;

b) soit la mention que le montant payé ou payable par l'acquéreur pour la fourniture comprend cette taxe.

(1.1) L'inscrit qui effectue une fourniture taxable (sauf une fourniture détaxée) et qui indique la taxe payable, ou le ou les taux auxquels la taxe est payable, relativement à la fourniture sur la facture ou le reçu délivré à l'acquéreur ou dans la convention écrite relative à la fourniture doit indiquer sur cette facture ou ce reçu, ou dans cette convention :

- a) soit le total de la taxe payable relativement à la fourniture, de sorte que ce total apparaisse clairement;
- b) soit le total des taux auxquels la taxe est payable relativement à la fourniture.

[...]

224 Le fournisseur, ayant effectué une fourniture taxable au profit d'un acquéreur et tenu par la présente partie de percevoir la taxe de celui-ci relativement à la fourniture, qui s'est conformé au paragraphe 223(1) en ce qui concerne la fourniture et qui a rendu compte au receveur général de la taxe payable relativement à la fourniture, ou la lui a versée, sans la percevoir de l'acquéreur peut intenter, devant un tribunal compétent, une action en recouvrement de la taxe de l'acquéreur comme s'il s'agissait d'un montant que celui-ci lui doit.

224.1 Seule Sa Majesté du chef du Canada peut intenter une action ou une procédure contre une personne pour avoir perçu un montant au titre de la taxe en conformité, réelle ou intentionnelle, avec la présente partie.

225 (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente sous-section, la taxe nette pour une période de déclaration donnée d'une personne correspond au montant, positif ou négatif, obtenu par la formule suivante :

A - B

où :

A représente le total des montants suivants :

- a) les montants devenus percevables et les autres montants perçus par la personne au cours de la période donnée au titre de la taxe prévue à la section II;
- b) les montants à ajouter aux termes de la présente partie dans le calcul de la taxe nette de la personne pour la période donnée;

B le total des montants suivants :

- a) l'ensemble des montants dont chacun représente un crédit de taxe sur les intrants pour la période donnée ou une période de déclaration

antérieure de la personne, que celle-ci a demandé dans la déclaration produite en application de la présente section pour la période donnée;

b) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant que la personne peut déduire en application de la présente partie dans le calcul de sa taxe nette pour la période donnée et qu'elle a indiqué dans la déclaration produite en application de la présente section pour cette période.

[...]

(4) La personne qui demande un crédit de taxe sur les intrants pour sa période de déclaration donnée doit produire une déclaration aux termes de la présente section au plus tard le jour suivant :

[...]

b) dans le cas où la personne n'est pas une personne déterminée au cours de la période donnée, le jour où la déclaration aux termes de la présente section est à produire pour la dernière période de déclaration de la personne se terminant dans les quatre ans suivant la fin de la période donnée;

[...]

228 (1) La personne tenue de produire une déclaration en application de la présente section doit y calculer sa taxe nette pour la période de déclaration qui y est visée, sauf si les paragraphes (2.1) ou (2.3) s'appliquent à la période de déclaration.

(2) La personne est tenue de verser au receveur général le montant positif de sa taxe nette pour une période de déclaration dans le délai suivant, sauf les paragraphes (2.1) ou (2.3) s'appliquent à la période de déclaration :

a) si elle est un particulier auquel le sous-alinéa 238(1)a)(ii) s'applique pour la période, au plus tard le 30 avril de l'année suivant la fin de la période;

b) dans les autres cas, au plus tard le jour où la déclaration visant la période est à produire.

[...]

232 (1) La personne qui exige ou perçoit d'une autre personne un montant au titre de la taxe prévue à la section II qui excède celui qu'elle pouvait percevoir peut, dans les deux ans suivant le jour où le montant a été ainsi exigé ou perçu :

- a) si l'excédent est exigé mais non perçu, redresser la taxe exigée;
- b) si l'excédent est perçu, le rembourser à l'autre personne ou le porter à son crédit.

[...]

238 (1) L'inscrit doit présenter une déclaration au ministre pour chacune de ses périodes de déclaration dans le délai suivant :

a) si la période de déclaration correspond à l'exercice, ou y correspondrait en l'absence du paragraphe 251(1) :

(i) lorsque l'inscrit est une institution financière désignée visée à l'un des sous-alinéas 149(1)a)(i) à (x), dans les six mois suivant la fin de l'exercice,

(ii) lorsque le sous-alinéa (i) ne s'applique pas, que l'exercice correspond à une année civile et que l'inscrit est un particulier qui exploitait une entreprise au cours de l'année pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dont la date d'échéance de production pour l'année pour l'application de cette loi est le 15 juin de l'année suivante, au plus tard à cette date,

(iii) dans les autres cas, dans les trois mois suivant la fin de l'exercice;

b) sinon, dans un délai d'un mois suivant la fin de la période de déclaration.

[...]

240 (1) Toute personne, sauf les personnes suivantes, qui effectue une fourniture taxable au Canada dans le cadre d'une activité commerciale qu'elle y exerce est tenue d'être inscrite pour l'application de la présente partie :

- a) les petits fournisseurs;
- b) les personnes dont la seule activité commerciale consiste à effectuer, par vente, des fournitures d'immeubles en dehors du cadre d'une entreprise;

c) les personnes non-résidentes qui n'exploitent pas d'entreprise au Canada.

[...]

241 (1) Le ministre peut inscrire toute personne qui lui présente une demande d'inscription. Dès lors, il lui attribue un numéro d'inscription et l'avise par écrit de ce numéro ainsi que de la date de prise d'effet de l'inscription.

[...]

242 (1) Après préavis écrit suffisant donné à la personne inscrite aux termes de la présente sous-section, le ministre peut annuler son inscription s'il est convaincu qu'elle n'est pas nécessaire pour l'application de la présente partie.

[...]

261 (1) Dans le cas où une personne paie un montant au titre de la taxe, de la taxe nette, des pénalités, des intérêts ou d'une autre obligation selon la présente partie alors qu'elle n'avait pas à le payer ou à le verser, ou paie un tel montant qui est pris en compte à ce titre, le ministre lui rembourse le montant, indépendamment du fait qu'il ait été payé par erreur ou autrement.

(2) Le montant n'est pas remboursé dans la mesure où :

a) le montant est pris en compte à titre de taxe ou de taxe nette pour la période de déclaration d'une personne et le ministre a établi une cotisation à l'égard de la personne pour cette période selon l'article 296;

b) le montant payé était une taxe, une taxe nette, une pénalité, des intérêts ou un autre montant visé par une cotisation établie selon l'article 296;

c) un remboursement du montant est accordé en application des paragraphes 215.1(1) ou (2) ou 216(6) ou des articles 69, 73, 74 ou 76 de la *Loi sur les douanes* par l'effet des paragraphes 215.1(3) ou 216(7).

[...]

285 Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, une demande, un formulaire, un certificat, un état, une facture ou une réponse – appelés « déclaration » au présent article – établi pour une période de déclaration ou une opération, ou y participe, y consent ou y acquiesce, est passible d'une pénalité de

250 \$ ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 25 % de la somme des montants suivants :

a) si le faux énoncé ou l'omission a trait au calcul de la taxe nette de la personne pour une période de déclaration, le montant obtenu par la formule suivante :

$$A - B$$

où :

A représente la taxe nette de la personne pour la période,

B le montant qui correspondrait à la taxe nette de la personne pour la période si elle était déterminée d'après les renseignements indiqués dans la déclaration;

b) si le faux énoncé ou l'omission a trait au calcul de la taxe payable par la personne, l'excédent éventuel de cette taxe sur le montant qui correspondrait à cette taxe si elle était déterminée d'après les renseignements indiqués dans la déclaration;

c) si le faux énoncé ou l'omission a trait au calcul d'un remboursement prévu par la présente partie, l'excédent éventuel du remboursement qui serait payable à la personne s'il était déterminé d'après les renseignements indiqués dans la déclaration sur le remboursement payable à la personne.

[...]

296 (2.1) Le ministre, s'il constate les faits ci-après relativement à un montant (appelé « montant de remboursement déductible » au présent paragraphe) lors de l'établissement d'une cotisation concernant la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration de celle-ci ou concernant un montant (appelé « montant impayé » au présent paragraphe) qui est devenu payable par une personne en vertu de la présente partie, applique tout ou partie du montant de remboursement déductible en réduction de la taxe nette ou du montant impayé comme si la personne avait payé ou versé, à la date visée aux sous-alinéas a)(i) ou (ii), le montant ainsi appliqué au titre de la taxe nette ou du montant impayé :

a) le montant de remboursement déductible aurait été payable à la personne à titre de remboursement s'il avait fait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie à la date suivante et si, dans le cas où le

remboursement vise un montant qui fait l'objet d'une cotisation, la personne avait payé ou versé ce montant :

(i) si la cotisation concerne la taxe nette pour la période de déclaration, la date limite de production de la déclaration aux termes de la section V pour la période,

(ii) si la cotisation concerne un montant impayé, la date à laquelle ce montant est devenu payable par la personne;

b) le montant de remboursement déductible n'a pas fait l'objet d'une demande produite par la personne avant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé;

c) le montant de remboursement déductible serait payable à la personne s'il faisait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé, ou serait refusé s'il faisait l'objet d'une telle demande du seul fait que le délai dans lequel il peut être demandé a expiré avant ce jour.

Dispositions pertinentes du Règlement sur les renseignements

2. Les définitions qui suivent s'appliquent au présent règlement.

catégorie Selon le cas :

a) fourniture exonérée;

b) fourniture taxable qui est une fourniture détaxée;

c) fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée.

intermédiaire Inscrit qui, agissant à titre de mandataire d'une personne ou aux termes d'une convention conclue avec la personne, permet à cette dernière d'effectuer une fourniture ou en facilite la réalisation.

Loi La Loi sur la taxe d'accise.

pièce justificative Document qui contient les renseignements exigés à l'article 3, notamment :

a) une facture;

b) un reçu;

- c) un bordereau de carte de crédit;
- d) une note de débit;
- e) un livre ou registre de comptabilité;
- f) une convention ou un contrat écrits;
- g) tout registre faisant partie d'un système de recherche documentaire informatisé ou électronique ou d'une banque de données;
- h) tout autre document signé ou délivré en bonne et due forme par un inscrit pour une fourniture qu'il a effectuée et à l'égard de laquelle il y a une taxe payée ou payable.

[...]

taxe payée ou payable Taxe devenue payable ou qui a été payée alors même qu'elle n'était pas devenue payable.

3. Les renseignements visés à l'alinéa 169(4)a) de la Loi, sont les suivants :

a) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de moins de 30 \$:

- (i) le nom ou le nom commercial du fournisseur ou de l'intermédiaire,
- (ii) si une facture a été remise pour la ou les fournitures, la date de cette facture,
- (iii) si aucune facture n'a été remise pour la ou les fournitures, la date à laquelle il y a un montant de taxe payée ou payable sur celles-ci,
- (iv) le montant total payé ou payable pour la ou les fournitures;

b) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de 30 \$ ou plus et de moins de 150 \$:

- (i) le nom ou le nom commercial du fournisseur ou de l'intermédiaire et le numéro d'inscription attribué, conformément à l'article 241 de la Loi, au fournisseur ou à l'intermédiaire, selon le cas,
- (ii) les renseignements visés aux sous-alinéas a)(ii) à (iv),

(iii) dans le cas où la taxe payée ou payable n'est pas comprise dans le montant payé ou payable pour la ou les fournitures :

(A) ou bien, la taxe payée ou payable pour toutes les fournitures ou pour chacune d'elles,

(B) ou bien, si une taxe de vente provinciale est payable pour chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée, mais ne l'est pas pour une fourniture exonérée ou une fourniture détaxée :

(I) soit le total de la taxe payée ou payable selon la section II de la partie IX de la Loi et de la taxe de vente provinciale payée ou payable pour chaque fourniture taxable, ainsi qu'une déclaration portant que le total pour chaque fourniture taxable comprend la taxe payée ou payable selon cette section,

(II) soit le total de la taxe payée ou payable selon la section II de la partie IX de la Loi et de la taxe de vente provinciale payée ou payable pour toutes les fournitures taxables, ainsi qu'une déclaration portant que ce total comprend la taxe payée ou payable selon cette section,

(iv) dans le cas où la taxe payée ou payable est comprise dans le montant payé ou payable pour la ou les fournitures et que l'une ou plusieurs de celles-ci sont des fournitures taxables qui ne sont pas des fournitures détaxées :

(A) une déclaration portant que la taxe est comprise dans le montant payé ou payable pour chaque fourniture taxable,

(B) le total (appelé « taux de taxe total » au présent alinéa) des taux auxquels la taxe a été payée ou était payable relativement à chacune des fournitures taxables qui n'est pas une fourniture détaxée,

(C) le montant payé ou payable pour chacune de ces fournitures ou le montant total payé ou payable pour l'ensemble de ces fournitures auxquelles s'applique le même taux de taxe total,

(v) dans le cas où deux fournitures ou plus appartiennent à différentes catégories, une mention de la catégorie de chaque fourniture taxable qui n'est pas une fourniture détaxée;

c) lorsque le montant total payé ou payable, selon la pièce justificative, à l'égard d'une ou de plusieurs fournitures est de 150 \$ ou plus :

(i) les renseignements visés aux alinéas a) et b),

(ii) soit le nom de l'acquéreur ou son nom commercial, soit le nom de son mandataire ou de son représentant autorisé,

(iii) les modalités de paiement,

(iv) une description suffisante pour identifier chaque fourniture.

RÉFÉRENCE : 2023 CCI 140

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-1078(GST)G

INTITULÉ : FIERA FOODS COMPANY c. SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATES DES AUDIENCES : Le 31 octobre 2022,
du 1^{er} au 3 novembre 2022,
du 7 au 10 novembre 2022,
du 14 au 16 novembre 2022
et le 20 janvier 2023

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge John R. Owen

DATE DU JUGEMENT : Le 20 septembre 2023

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : Al Meghji, Alexander Cobb
Mark Sheeley et
Alexandra McLennan Brown

Avocats de l'intimé : Jack Warren, Dan Daniels
et Albert Brunelle

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Al Meghji, Alexander Cobb
et Mark Sheeley

Cabinet : Osler, Hoskin & Harcourt
S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Toronto (Ontario)

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