

Veillez noter qu'il se peut que l'énoncé de politique ci-dessous, bien que correct au moment où il a été émis, n'ait pas été mis à jour afin de tenir compte de changements législatifs ultérieurs.

Énoncé de politique sur la TPS/TVH

P-182R Du mandat

Date d'émission

Émis : le 23 juin 1995

Revisé : juillet, 2003

Renvoi(s) à la Loi :

Article 177 et autres dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* (voir l'annexe)

Numéro de dossier du système de codage national :

11725-1

Date d'entrée en vigueur :

Le 1^{er} janvier 1991 dans le cas de la TPS et le 1^{er} avril 1997 dans le cas de la TVH

QUESTION

La question est celle de savoir si une personne est le mandataire d'une autre personne pour une opération donnée. La question de savoir si une fourniture est effectuée par une personne pour le compte d'un mandant est pertinente pour l'application des règles générales de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi). Par exemple, lorsqu'une personne effectue une fourniture à titre de mandataire pour le compte d'un mandant, le mandant est généralement tenu de percevoir la taxe sur la fourniture et d'en rendre compte. Toutefois, lorsqu'une personne effectue une fourniture autrement qu'à titre de mandataire, cette personne sera tenue de percevoir la taxe et d'en rendre compte. Réciproquement, la personne qui est considérée comme l'acquéreur d'une fourniture et qui a donc droit à tout crédit de taxe sur les intrants (CTI) au titre de la taxe payée ou payable sur cette fourniture changera selon que la fourniture est acquise par une personne pour son propre compte ou à titre de mandataire pour le compte d'une autre personne.

DÉCISION

La position de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) est que pour l'application de la TPS/TVH, une personne est un mandataire relativement à une opération donnée si cette personne est un mandataire d'après une détermination des faits et l'application de principes de droit, dont certains sont décrits ci-dessous. Par conséquent, l'application de la TPS/TVH à une opération donnée peut varier selon qu'une personne agit ou non à titre de mandataire relativement à l'opération en question.

Sur demande et avec le consentement de toutes les parties, l'ADRC donnera son avis sur la question de savoir si une relation de mandat existe, dans la mesure où toute la documentation pertinente est fournie à l'appui de la demande, tel qu'il est décrit à la section 1.4, *Décisions concernant la taxe sur les produits et services*, du chapitre 1 de la *Série des mémorandums sur la TPS/TVH*.

En outre, pour rendre une décision ou émettre une interprétation, l'ADRC acceptera comme un fait toute déclaration faite par les clients au sujet de la nature de la relation. Cette acceptation ne devrait pas être interprétée comme un assentiment de l'ADRC au contenu de telles déclarations. Ces déclarations demeurent sujettes à examen en cours de vérification.

EXPLICATION

Les explications qui suivent décrivent notre compréhension de la façon dont la loi (common law et droit civil) s'appliquerait pour déterminer si une relation de mandat existe. La question est abordée de façon plus particulière selon les thèmes suivants : dispositions de présomption, qualités essentielles du mandat et indices, nature fiduciaire et indices de la relation de mandat et questions conçues pour aider à déterminer si les qualités essentielles d'une relation de mandat existent dans une opération donnée. Enfin, quatre exemples illustrent le processus utilisé pour déterminer si une personne est un mandataire relativement à une opération donnée.

En termes généraux, un « mandat » est un genre de relation où une personne (le mandant) se sert d'une autre personne (le mandataire) pour accomplir certaines tâches pour son compte. Au Québec, l'article 2130 du Code civil définit le mandat comme « (...) le contrat par lequel une personne, le mandant, donne le pouvoir de la représenter dans l'accomplissement d'un acte juridique avec un tiers, à une autre personne, le mandataire qui, par le fait de son acceptation, s'oblige à l'exercer ». La Loi utilise les mots « mandataire » et « mandat » dans de nombreuses dispositions traitant d'une personne qui effectue une fourniture à titre de mandataire pour le compte d'un fournisseur ou qui reçoit une fourniture à titre de mandataire pour le compte d'un acquéreur. La Loi ne définit aucun des deux mots.

L'article 177 de la Loi énonce des règles spéciales qui s'appliquent dans certains cas lorsqu'une personne agit à titre de mandataire dans le cadre de la réalisation d'une fourniture pour le compte d'un mandant. Lorsqu'une personne agit à titre de mandataire dans le cadre de la réalisation d'une fourniture pour le compte d'un fournisseur, l'application possible de ces règles doit être prise en considération.

En un sens, un mandataire est un prolongement du mandant, de sorte que les actions du mandataire sont celles du mandant. Par conséquent, le mandant acquiert les droits et est assujéti aux obligations qui pourraient découler des actes du mandataire accomplis dans le cadre du mandat.

Il y a mandat lorsqu'une personne (le mandant) en autorise une autre (le mandataire) à la représenter et à prendre certaines mesures pour son compte. L'autorisation donnée par le

mandant peut être explicite ou implicite. Autrement dit, une relation de mandat peut être créée lorsqu'une personne consent de façon explicite à ce qu'une autre personne agisse pour son compte ou lorsqu'elle se comporte d'une manière telle que le consentement est implicite.

Il peut y avoir des situations où le mandataire ne divulgue pas le fait qu'il agit à titre de mandataire. La Loi n'oblige pas une personne qui agit à titre de mandataire à révéler ce fait à un tiers. Il peut y avoir une relation de mandat même si le tiers ignore l'identité du mandant ou l'existence même d'un mandant.

DISPOSITIONS DE PRÉSUMPTION

Avant d'appliquer les principes juridiques établis du mandat à une opération, il faut s'assurer que l'opération n'est pas réputée par une loi avoir été réalisée par une personne à titre de mandataire d'une autre personne. Une telle relation peut être réputée exister aux fins de la TPS/TVH en vertu de la Loi (p. ex. les articles 265 et 266 de la Loi, qui s'appliquent aux faillites et aux mises sous séquestre). Une telle relation peut également être réputée exister dans le cadre d'une opération en vertu d'une loi provinciale applicable aux opérations privées, comme le *Code civil* ou différentes lois applicables à la vente de biens dans les provinces régies par la common law. Par exemple, bon nombre de lois provinciales codifient la common law en considérant qu'une relation de mandat existe lorsqu'une fourniture est effectuée par une personne qui vend des produits pour le compte d'autres personnes dans le cadre de l'entreprise habituelle de cette personne.

Il est également possible qu'une opération qui serait autrement considérée comme étant réalisée par une personne à titre de mandataire d'un mandant soit réputée être réalisée par cette personne pour son propre compte.

Par conséquent, il faut tenir compte des dispositions juridiques ayant trait à la relation de mandat avant d'appliquer les principes juridiques étudiés ci-dessous.

MANDAT — QUALITÉS ESSENTIELLES ET INDICES

Malgré une importante jurisprudence, la question de savoir si une personne agit à titre de mandataire n'est pas toujours claire. S'il y a incertitude quant à la question de savoir si une opération a été réalisée par une personne pour son propre compte ou à titre de mandataire d'une autre personne et s'il y a un différend à ce sujet, seul un tribunal peut rendre une décision définitive. En l'absence d'une décision d'un tribunal, tout ce qu'il est possible de faire est d'évaluer la vraisemblance qu'un tribunal jugerait qu'une opération a été réalisée par un mandataire pour le compte d'un mandant, d'après les principes juridiques établis.

Les sections qui suivent expliquent comment ces principes juridiques peuvent être appliqués dans différentes situations et énoncent les « qualités essentielles du mandat » qui peuvent être utilisées pour aider à déterminer si une opération est réalisée par un mandataire pour le compte d'un mandant. D'autres indices de la présence de ces qualités essentielles peuvent aussi être utiles pour déterminer si ces qualités sont présentes dans une opération donnée. Ces indices sont décrits ci-dessous. Quatre exemples sont en outre donnés pour illustrer l'application de ces qualités et indices.

Qualités essentielles du mandat

Les qualités essentielles d'une relation de mandat sont les suivantes :

1. Consentement du mandant et du mandataire;
2. Pouvoir du mandataire d'influer sur la situation juridique du mandant;
3. Contrôle par le mandant des actes du mandataire.

1. Consentement du mandant et du mandataire

Les personnes disposent d'un certain degré de liberté pour organiser leurs affaires d'une manière qui rapproche leur relation de la définition du mandat. Cela signifie que l'intention des parties constitue un facteur déterminant au moment d'établir la nature de la relation. Toutefois, une simple déclaration par les parties selon laquelle elles ont établi, ou non, une relation de mandat à une fin donnée n'est pas en soi concluante pour ce qui est de savoir si une relation de mandat a ou non été établie.

Un mandant peut donner une autorisation dans une convention écrite de mandat, qui constitue la preuve du type de relation prévue par les parties. Néanmoins, malgré le fait qu'une convention qui contient une déclaration explicite concernant le mandat est un indice de l'existence d'une relation de mandat, les tribunaux ont la possibilité, à la lumière des autres faits pertinents éventuels, de rendre une décision différente. De la même façon, bien qu'une convention écrite puisse indiquer qu'une personne n'est pas un mandataire, un tribunal peut établir que la personne est un mandataire. De plus, même si une convention écrite peut donner des indications tangibles qu'une relation de mandat existe, une telle relation peut également découler d'un accord verbal entre les parties.

En règle générale, dans une relation de mandat, le mandant autorise le mandataire à entreprendre des démarches pour son compte. Par conséquent, au moment de considérer si une relation est une relation de mandat, il devrait être évident que le mandataire présumé prend des dispositions visant des opérations pour le mandant et n'agit pas pour son propre compte.

Bien que deux parties puissent convenir qu'une partie doit agir à titre de mandataire relativement aux opérations réalisées pour le compte de l'autre partie, l'absence d'une telle convention n'est pas suffisante pour que l'on puisse conclure qu'il n'y a pas de relation de mandat.

Même si l'intention des parties est un facteur important permettant de déterminer la nature de la relation entre les parties, la jurisprudence soutient la possibilité que deux parties peuvent être engagées dans une relation de mandat sans qu'elles le sachent, dans la mesure où leurs actes indiquent qu'une partie agit à titre de mandataire pour le compte de l'autre partie. En d'autres mots, l'existence d'un mandat est généralement évidente d'après le comportement des parties.

2. Pouvoir du mandataire d'influer sur la situation juridique du mandant

L'exemple le plus courant de la capacité du mandataire d'influer sur la situation juridique du mandant est celui où le mandataire est autorisé à contracter avec des tiers pour le compte du mandant. Par exemple, supposons que A demande à B de négocier et d'acheter de l'équipement auprès d'un tiers (C). B signe le contrat avec C, mais il est indiqué dans le contrat que A est l'acheteur de l'équipement. Dans ce cas, B a engagé A envers les conditions du contrat. Autrement dit, en raison des actions de B, A acquiert les mêmes droits et est assujéti aux mêmes obligations que s'il avait signé le contrat.

Il devrait être évident que le mandant a donné au mandataire le pouvoir d'agir ou de contracter pour son compte, et toute opération réalisée par le mandataire devrait être clairement autorisée par le mandant. Par conséquent, le mandataire, par ses actes, peut influencer sur la situation juridique du mandant.

L'existence du pouvoir d'une personne d'engager une autre personne dans un contrat relativement à certaines opérations pourrait être considérée, dans certaines circonstances, comme un indice du consentement des parties à établir une relation de mandat relativement à ces opérations. De plus, en l'absence d'une mention explicite d'un pouvoir d'engager une autre personne, ce pouvoir peut être sous-entendu à partir de l'existence des deux autres qualités essentielles du mandat.

Soulignons que la capacité d'engager le mandant peut aussi découler d'autres mécanismes, comme la ratification ou l'effet de la loi. Il peut y avoir ratification lorsque le mandant, par ses actes, accepte qu'un mandataire ait agi pour son compte dans une opération donnée même si le mandataire a agi sans l'autorisation du mandant relativement à l'opération en question. La ratification survient souvent lorsqu'une personne qui agit déjà à titre de mandataire outrepassé son pouvoir. Même si la ratification a pour effet d'« antider » le pouvoir du mandataire, des règles limitent l'application de la ratification, qui doit donc être traitée comme un type de mandat particulier.

Par ailleurs, une personne peut être le mandataire d'un mandant même si elle n'a pas reçu l'autorisation de contracter. Par exemple, si un avocat paie les impôts fonciers dus par un client, l'avocat s'acquitte d'une obligation du client et influe donc sur la situation juridique du client. Par conséquent, l'avocat agit à titre de mandataire du client relativement au paiement, même s'il n'a pas le pouvoir de contracter pour le compte du client.

Le mandat par l'effet de la loi comprend le mandat par nécessité (d'urgence) et le mandat par préclusion (apparent). Dans certains cas de nécessité, la loi peut avoir pour effet de traiter une personne (B) comme le mandataire d'une autre personne (A), de sorte que B peut prendre toute mesure nécessaire pour protéger les intérêts de A. Le mandat par nécessité se rapporte à l'extension des pouvoirs d'un mandataire existant. Il survient lorsqu'un mandataire ayant des pouvoirs exprés limités doit prendre des mesures rapides qui vont au-delà de la portée des pouvoirs conférés. Le mandataire doit démontrer qu'il n'a pu communiquer avec le mandant et que les mesures prises étaient raisonnables et prudentes compte tenu des circonstances et étaient dans le meilleur intérêt des parties

concernées. Le mandat par préclusion survient dans deux types de situations : lorsqu'un mandataire n'ayant aucun pouvoir réel prend une mesure qui, par l'effet de la loi, engage le mandant, ou lorsqu'un mandataire outrepassé ses pouvoirs et la loi a pour effet de lier le mandant à l'égard d'une telle mesure non autorisée.

3. Contrôle par le mandant des actes du mandataire

Dans une relation de mandat, le mandant dispose d'un certain degré de contrôle sur le mandataire. La preuve de ce contrôle peut comprendre l'obligation pour le mandataire d'obtenir une autorisation pour engager certaines dépenses ou de fournir régulièrement des rapports.

Généralement, le mandant exerce sur les actes du mandataire un contrôle plus marqué que le contrôle qu'exercerait une personne sur les actes d'un entrepreneur indépendant. Le mandataire agit conformément au pouvoir conféré par le mandant et ce dernier peut modifier la portée de ce pouvoir ou le révoquer. De plus, le mandataire a l'obligation de rendre compte de ses actes au mandant.

Dans certains cas, le contrôle qu'exerce le mandant sur les actes du mandataire peut se limiter à veiller à ce que le mandataire respecte la portée de son mandat et agisse d'une manière compétente.

Nature fiduciaire et indices de la relation de mandat

La relation du mandataire avec son mandant est de nature fiduciaire. C'est-à-dire que le mandataire doit agir dans le meilleur intérêt du mandant et ne peut privilégier son propre intérêt personnel au détriment de celui du mandant. Si le mandataire se trouve dans une situation où son intérêt personnel est contraire à celui du mandant, il est obligé de révéler intégralement ce conflit au mandant.

Une des façons dont l'obligation fiduciaire du mandataire sert à limiter les actes du mandataire est liée aux bénéfices secrets. Sauf avec le consentement du mandant, un mandataire ne peut recevoir aucun avantage financier au-delà de celui auquel il a droit à titre de rémunération. Le mandataire ne doit pas permettre que ses intérêts nuisent à ses obligations envers le mandant. Il doit rendre compte des profits obtenus de l'utilisation d'occasions ou de connaissances découlant de la relation fiduciaire. Prenons l'exemple d'un mandataire engagé pour acquérir un bien pour le compte du mandant. Si le mandataire détient une participation dans ce bien et décide de la vendre au mandant sans l'informer de ce fait, il est possible que le mandataire manque à son obligation fiduciaire s'il retire un avantage financier de la vente.

Un autre exemple concerne un mandataire qui accepte d'acquérir un bien pour le compte d'un mandant pour un prix donné, et qu'il s'avère que le mandataire est en mesure d'acquérir le bien pour une somme inférieure. Si le mandataire ne révèle pas au mandant qu'il a acquis le bien pour un prix moins élevé et se contente de facturer le montant plus élevé et de garder la différence, le mandataire manque à son obligation fiduciaire envers le mandant.

Même si tous les mandataires ont une obligation fiduciaire, les personnes qui ont une obligation fiduciaire ne sont pas toutes des mandataires. Même si l'existence d'une obligation fiduciaire ne permet pas de conclure à l'existence d'une relation de mandat, elle signale les situations qui doivent faire l'objet d'un examen plus attentif.

Certains indices sont utiles pour déterminer si les qualités essentielles du mandat existent relativement à une opération donnée. Certains peuvent signaler l'existence d'une qualité essentielle du mandat, tandis que d'autres peuvent traduire l'existence de deux de ces qualités ou des trois.

Acceptation des risques

Un mandataire n'assume généralement pas de risque de perte liée à une opération avec un tiers. Par exemple, si la valeur du bien diminue après son acquisition auprès du tiers, la perte est en général assumée par le mandant. Il ne faut toutefois pas conclure que le mandataire n'assume aucun risque. Par exemple, un mandataire pourrait être tenu responsable des dommages causés par sa propre négligence. Le fait qu'une personne ait une assurance de responsabilité civile ou une assurance sur les biens eux-mêmes peut donner un indice quant à la question de savoir si deux personnes ont une relation de mandat à l'égard des biens. Si la personne ne possède pas les biens mais a à leur égard des responsabilités envers leur propriétaire, comme un mandataire, cette personne est plus susceptible d'obtenir de l'assurance pour couvrir sa responsabilité plutôt que les biens eux-mêmes.

Pratiques comptables

Les pratiques comptables d'une personne peuvent révéler comment une personne perçoit son rôle dans une relation. Par exemple, un mandataire n'inscrit habituellement pas dans ses livres, à titre de dépenses, les sommes payées relativement au coût d'un bien ou d'un service acquis en tant que mandataire. De la même façon, il ne consigne pas, à titre de recettes, les sommes reçues pour un bien ou un service fourni à titre de mandataire. En outre, un mandataire n'inscrit généralement pas une acquisition effectuée à titre de mandataire comme un élément d'actif, ni n'inscrit comme un élément de passif une obligation engagée à titre de mandataire.

De plus, le fait qu'une personne distingue de ses propres fonds les sommes reçues ou payées dans le cadre d'une relation avec une autre personne révèle qu'il est possible qu'il s'agisse d'une relation de mandat. Par exemple, une personne peut déposer des sommes reçues pour le compte d'une autre personne dans un compte bancaire distinct, ou payer des montants pour le compte d'une autre personne à partir d'un compte bancaire distinct. Bien que les mandataires n'aient pas nécessairement l'obligation de maintenir des comptes distincts, de tels arrangements sont conformes à une relation de mandat.

La façon dont les recettes et les dépenses sont consignées aux fins de l'impôt sur le revenu ne constitue pas un facteur déterminant, bien que cela puisse être instructif. Ce traitement, aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, des débours effectués par un avocat pour le compte d'un client ne constitue pas un fondement acceptable permettant

de déterminer si une personne agit à titre de mandataire pour le compte d'une autre personne et quant à quels actes.

Rémunération

La rémunération d'un mandataire prend habituellement la forme d'honoraires fixes. On parle parfois de commission. Cependant, il arrive qu'un mandataire soit payé selon un tarif horaire.

Un mandataire peut aussi se faire rembourser les sommes dépensées pour le compte du mandant, mais ces remboursements peuvent également avoir lieu dans d'autres genres de relations. Un remboursement par un mandant ne fait pas partie de la rémunération du mandataire. Un remboursement est plutôt versé parce que le mandataire a payé un montant à un tiers pour le compte du mandant. Comme la fourniture acquise d'un tiers par le mandataire pour le compte du mandant n'a pas été effectuée par le mandataire, le remboursement au mandataire ne constitue pas la contrepartie d'une fourniture et n'est pas assujéti à la TPS/TVH.

Obligation de moyens

Un mandataire s'engage habituellement à faire de son mieux (obligation de moyens) pour le compte du mandant, mais il ne garantit pas un certain résultat. Toutefois, le critère de l'obligation de moyens peut également exister en l'absence d'une relation de mandat lorsque, par exemple, le fournisseur d'un service assume l'obligation de faire de son mieux pour rendre le service à l'acquéreur.

Par exemple, B est un mandataire de C. B accepte de faire de son mieux pour acheter des marchandises d'une qualité donnée à un prix donné pour livraison à un moment précis. B, en tant que mandataire de C, contracte avec A, un vendeur de marchandises. A a la responsabilité de fournir les marchandises à C conformément aux conditions du contrat. S'il y a des problèmes quant à la qualité, au prix ou à la livraison, la responsabilité revient à A. B s'est acquitté de sa responsabilité en faisant de son mieux pour prendre des dispositions pour que A fournisse les marchandises. Par conséquent, B ne sera pas responsable de négligence.

Altération du bien acquis

En règle générale, les mandataires n'altèrent pas la nature des biens acquis d'un tiers avant de les transmettre au mandant, mais cela est également vrai dans de nombreux cas où quelqu'un acquiert un bien d'un tiers autrement qu'à titre de mandataire.

Utilisation du bien ou du service

Lorsqu'une personne acquiert un bien ou un service, la consommation ou l'utilisation du bien ou du service par la personne indique généralement que la personne ne les a pas

acquis à titre de mandataire pour le compte d'une autre personne. Néanmoins, il peut y avoir des cas où une personne acquiert un bien ou un service à titre de mandataire pour le compte d'un mandant en vue de l'utiliser pour effectuer une fourniture au mandant. Par exemple, un fabricant peut accepter de fabriquer, pour un organisme local, un certain produit sur lequel le sigle de l'organisme parent doit être apposé. Le droit d'utiliser le sigle sera accordé par l'organisme parent à l'organisme local. Le fabricant, à titre de mandataire de l'organisme local, pourra obtenir une matrice du sigle et l'utiliser pour l'impression du produit fabriqué.

Responsabilité en vertu d'un contrat ou à l'égard d'un paiement

Lorsqu'une personne vend des produits pour le compte d'un fournisseur, ce dernier est tenu de fournir ce que l'acheteur a acheté. C'est-à-dire que si les conditions du contrat ne sont pas remplies, l'acheteur aura généralement un recours contre le fournisseur, plutôt que contre la personne qui vend le produit pour le compte du fournisseur. De la même façon, lorsqu'une personne achète des produits pour le compte d'une autre personne, l'autre personne est tenue de payer ce que le fournisseur a vendu. Dans de telles circonstances, la personne qui agit pour le compte de l'acheteur est considérée comme le mandataire de l'acheteur.

Le fait qu'une personne ait la capacité d'engager une autre personne peut être déduit de l'application des deux autres qualités essentielles du mandat relativement à une opération, en l'absence de quelque indication spécifique d'une telle capacité en vertu d'un contrat, d'après le comportement des parties, ou selon d'autres indications.

Propriété des biens

En règle générale, un mandataire n'acquiert pas de droit de propriété dans un bien qu'il acquiert à titre de mandataire pour le compte d'un mandant, puisque la propriété passe directement au mandant. Toutefois, un mandant et un mandataire peuvent s'entendre pour que le mandataire détienne le titre de propriété.

Dans le cas de la fourniture de la propriété de biens corporels, il faut tenir compte des règles qui s'appliquent expressément à de telles fournitures en vertu de la common law ou des lois provinciales (droit civil ou lois dans les provinces de common law, comme les lois sur la vente de biens). Dans les provinces de common law, la plupart des règles de common law relatives à la vente de biens ont été codifiées dans des lois provinciales. Comme il a déjà été mentionné, dans certaines situations, une relation de mandat peut être réputée exister en vertu des lois provinciales.

QUESTIONS CONÇUES POUR AIDER À DÉTERMINER SI LES QUALITÉS ESSENTIELLES D'UNE RELATION DE MANDAT EXISTENT DANS UNE OPÉRATION

Les trois qualités essentielles du mandat doivent exister relativement à une opération pour que celle-ci soit considérée comme étant réalisée par un mandataire pour le compte d'un mandant. Les indices peuvent être utiles pour déterminer si une ou plusieurs qualités essentielles existent relativement à une opération donnée. Selon le genre d'opération, on

accordera à certains indices plus de poids qu'à d'autres pour faire cette détermination. Les questions qui suivent peuvent être posées à l'égard de chaque opération pour déterminer la vraisemblance qu'une opération ait été réalisée par une personne à titre de mandataire d'une autre personne.

En règle générale, l'approche consiste à examiner le rôle du mandataire présumé et les opérations réalisées par lui. Par conséquent, les questions sont formulées de manière à renvoyer au mandataire présumé comme « la personne » et au mandant présumé comme « l'autre partie ». Une réponse affirmative laisse croire qu'il est possible qu'une relation de mandat existe.

Qualités essentielles du mandat

1 – Consentement des deux parties

- L'autre partie a-t-elle accepté que la personne lui serve de mandataire?
- La personne a-t-elle accepté d'agir à titre de mandataire de l'autre partie?
- Existe-t-il un accord écrit ou une preuve d'un accord oral établissant l'existence d'un arrangement de mandat?
- Le comportement des parties indique-t-il une relation de mandat?

2 – Pouvoir de la personne d'influer sur la situation juridique de l'autre partie

- L'autre partie a-t-elle donné à la personne le pouvoir d'influer sur sa situation juridique, p. ex. au moyen d'un accord écrit ou d'une procuration?
- La personne peut-elle engager l'autre partie dans un accord contractuel avec un tiers?
- La personne est-elle autorisée à payer un montant qui était une obligation juridique de l'autre partie?
- L'autorité de la personne d'influer sur la situation juridique de l'autre partie peut-elle se déduire du comportement des parties?

3 – Contrôle par l'autre partie des actes de la personne

- L'autre partie a-t-elle le pouvoir de contrôler les actes de la personne?
- L'autre partie conserve-t-elle de droit d'approuver certaines dépenses?
- L'autre partie exige-t-elle des rapports périodiques?

Indices additionnels des qualités essentielles

Acceptation des risques

- Est-il entendu par les parties que la personne n'est responsable d'aucun risque de perte découlant de l'opération avec un tiers?

Pratique comptable

- La personne consigne-t-elle les recettes (actif) ou les dépenses (passif) séparément de ses propres recettes et dépenses aux fins de ses livres de comptes?
- La personne sépare-t-elle de son propre argent les sommes reçues ou payées et qui sont considérées comme appartenant à l'autre partie?

Rémunération

- La personne reçoit-elle des honoraires fixes ou est-elle rémunérée selon un taux horaire ou des commissions pour les services qu'elle rend plutôt que de gagner des revenus en vendant des biens ou des services pour un montant supérieur au coût?
- La personne se fait-elle rembourser les frais engagés pour le compte de l'autre partie?

Obligation de moyens

- La personne s'engage-t-elle à faire de son mieux pour acquérir un service pour le compte de l'autre partie plutôt que d'assumer la responsabilité de fournir le service au tiers?

Altération du bien acquis

- La personne garde-t-elle le bien dans la même forme que lorsqu'il a été acquis?
- La personne garde-t-elle la même quantité de biens que lorsqu'ils ont été acquis à l'origine?
- La personne garde-t-elle le bien dans le même état que lorsqu'il a été acquis?

Utilisation du bien ou du service

- La personne s'abstient-elle de consommer ou d'utiliser le bien ou le service pour réaliser une fourniture?

Responsabilité en vertu d'un contrat ou à l'égard d'un paiement

- L'obligation légale en matière de paiement relève-t-elle de l'autre partie plutôt que de la personne?

Propriété des biens

- Dans le cas d'une acquisition, le titre passe-t-il directement à l'autre partie plutôt que d'aller à la personne?
- Dans le cas de la vente d'un bien, le titre passe-t-il directement à un tiers (un acheteur) plutôt que d'aller à la personne puis à l'acheteur?

- Le droit d'utiliser le bien est-il détenu par l'autre partie plutôt que par la personne?

EXEMPLE N° 1

Gestionnaires immobiliers

Exposé des faits

La Société de gestion immobilière (SGI) gère plusieurs immeubles d'habitation pour divers propriétaires. Elle est responsable de toutes les activités de gestion.

Le contrat écrit de gestion entre SGI et un propriétaire donné stipule ce qui suit :

- SGI doit louer, exploiter et gérer le bien à titre de mandataire du propriétaire;
- SGI s'engage à faire preuve de la diligence nécessaire pour la gestion des lieux;
- SGI doit fournir des relevés mensuels des sommes reçues, des dépenses et des frais;
- Si les dépenses engagées par SGI à titre de mandataire sont supérieures aux loyers perçus, le propriétaire s'engage à verser rapidement à SGI les sommes excédentaires. Les dépenses de plus de 5 000 \$ doivent être approuvées à l'avance par le propriétaire;
- Le propriétaire autorise SGI à louer les locaux, à percevoir les loyers, à conclure des contrats pour l'assurance de l'immeuble et les services publics et à payer les factures concernant l'exploitation de l'immeuble, tel que convenu;
- Le propriétaire s'engage à payer à SGI une commission égale à 10 p. 100 des loyers bruts.
- Le propriétaire s'engage à payer à SGI la partie des frais généraux et les dépenses encourues par SGI dans le but de rendre les services prévus au contrat.

SGI dispose de son propre personnel de soutien à son bureau de gestion. Lorsque SGI soumet ses rapports comptables mensuels à chaque propriétaire, elle répartit ses frais généraux entre les propriétaires.

SGI n'inscrit jamais les revenus de location bruts comme ses propres revenus dans ses livres de comptes; elle inscrit plutôt sa commission de 10 p. 100 et ses frais d'exploitation.

SGI dépose les revenus bruts de chaque immeuble dans un compte bancaire distinct, à partir duquel elle paie toutes les dépenses concernant l'immeuble, y compris sa propre commission de 10 p. 100.

Les activités du mois de septembre pour l'un des immeubles se résument comme suit :

- SGI a loué trois appartements auparavant vacants;
- SGI a perçu un total de 99 690 \$ en revenus de location;
- SGI a conclu un contrat d'assurance pour l'immeuble et a payé la facture de 2 598 \$ à même les revenus de location;
- SGI a payé, à même les revenus de location déposés, les coûts des services publics de 3 383 \$;
- SGI a imputé des frais généraux de 985 \$ aux activités relatives à cet immeuble;
- SGI s'est payé elle-même une commission de 9 969 \$ qu'elle a pris directement des revenus de location déposés.
- SGI a encouru des dépenses de 864 \$ pour l'entretien de l'immeuble. Les fournitures acquises par SGI à l'occasion de ces dépenses l'ont été pour son propre compte. Il s'agit d'intrants acquis par SGI dans le but de fournir les services prévus au contrat.

Dans quelle mesure et pour quelles opérations SGI agit-elle à titre de mandataire du propriétaire?

Application des qualités essentielles du mandat et indices additionnels de ces qualités aux opérations de SGI

La mention explicite dans le contrat écrit que SGI louera, exploitera et gèrera le bien à titre de mandataire du propriétaire, la substance de ces opérations indique une relation de mandat. Néanmoins, le contexte contractuel où elles sont réalisées devraient être examinés pour déterminer si ces opérations sont effectivement réalisées par SGI à titre de mandataire du propriétaire.

Dans les faits examinés, seul le propriétaire, qui possède l'immeuble, a le pouvoir de louer l'immeuble ou des parties de celui-ci à une autre partie. Dans ces circonstances, seul le propriétaire a le pouvoir de fournir le droit d'utiliser son bien. SGI ne peut fournir le droit d'utiliser un bien qu'elle ne possède pas, sauf si elle a elle-même acquis un tel droit (p. ex. par bail), ce qui n'est pas le cas ici. De plus, le propriétaire a donné à SGI le pouvoir d'engager le propriétaire envers des locataires éventuels. Étant donné que le propriétaire est le fournisseur du droit d'utiliser l'espace, les paiements par les locataires sont payables au propriétaire, et perçus par SGI pour le compte du propriétaire. On peut conclure que SGI agit à titre de mandataire du propriétaire en fournissant aux consommateurs le droit d'utiliser le bien du propriétaire et en percevant les loyers.

L'acquisition de l'assurance vise à assurer le bien du propriétaire et ce dernier a donné à SGI le pouvoir d'acquiescer l'assurance pour son compte. Le propriétaire a également donné à SGI le pouvoir d'utiliser les sommes perçues à titre de loyers pour payer les coûts des services publics utilisés pour l'exploitation de l'entreprise du propriétaire. Le paiement de ces coûts est assujéti au contrôle du propriétaire parce que SGI a l'obligation de présenter des rapports mensuels et de faire approuver les dépenses de plus d'un certain montant. Ces acquisitions satisfont aux critères de consentement et de contrôle des qualités essentielles du mandat, qui donnent à SGI le pouvoir d'engager le propriétaire relativement à des obligations envers un tiers quant à ces acquisitions. Par conséquent, SGI agit à titre de mandataire du propriétaire relativement à l'assurance de l'immeuble et au paiement des coûts des services publics.

Les frais généraux de SGI, y compris les coûts de ses propres employés, et les dépenses de SGI pour l'entretien de l'immeuble ne sont pas engagés à titre de mandataire du propriétaire mais pour son propre compte. Même si le montant attribué est déclaré au propriétaire, ces frais généraux et ces dépenses sont utilisés ou consommés par SGI pour fournir des services de gestion immobilière. Le fait que SGI se fasse payer une partie de ses frais généraux imputables aux activités relatives à l'immeuble et les dépenses pour l'entretien de l'immeuble à même les revenus bruts dus au propriétaire constitue une forme de paiement, par le propriétaire, d'une partie de la contrepartie payable pour les services fournis par SGI. Étant donné que la fourniture de SGI est une fourniture taxable (autre que détaxée), la contrepartie, y compris la partie de celle-ci prise à même les revenus bruts de location, est assujéti à la taxe.

La commission de 10 p. 100 représente les frais pour fournir des services de gestion immobilière. Le propriétaire a engagé SGI pour fournir ces services. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture taxable effectuée par SGI au propriétaire.

EXEMPLE N° 2

Ententes de partage des coûts

Exposé des faits

Trois professionnels, un informaticien, un graphiste et un spécialiste de la motivation, décident de partager leurs bureaux et leurs frais d'exploitation. Ils ont discuté de cette initiative de manière informelle et n'ont pas conclu d'entente écrite. Ils n'ont pas discuté en détail de tous les aspects de l'entente, mais se sont entendus sur le type de local et d'équipement de bureau qui seraient acceptables. Chaque partie est un propriétaire unique qui fait sa propre publicité, sa propre commercialisation et sa propre facturation. Les parties ne sont pas liées par une société de personnes ou une association de quelque sorte.

Les parties ont toutes convenu que l'une d'entre elles, M^{me} Levert, avait plus d'expérience que les autres en matière d'administration et serait donc responsable des arrangements pour les coûts partagés. M^{me} Levert a ouvert un compte bancaire devant servir à leurs dépenses partagées. Elle est la seule à avoir le pouvoir de signature sur le compte, mais elle doit fournir des rapports trimestriels de tous les dépôts et frais

d'exploitation liés à ce compte. Chacune des trois parties a accepté de déposer 2 000 \$ par mois dans le compte pour couvrir sa part d'un tiers du total des frais d'exploitation estimatifs.

M^{me} Levert a ensuite signé un bail pour les bureaux, le mobilier et l'équipement, et a signé des contrats pour les services publics nécessaires. Les vendeurs, y compris le propriétaire, n'étaient pas au courant de l'arrangement entre les trois parties au moment où ils ont fait affaire avec M^{me} Levert.

L'entente est en vigueur depuis environ un an. Chaque partie inscrit le tiers des dépenses totales des locaux aux fins de l'impôt sur le revenu.

Comme convenu, l'ensemble des frais d'exploitation a été payé à même le compte bancaire ouvert par M^{me} Levert. Le compte n'a pas été utilisé pour payer d'autres dépenses. Tel que convenu, M^{me} Levert a présenté chaque trimestre un rapport des dépenses et des dépôts. Aucune des parties ne s'est opposée à l'une ou l'autre des décisions prises par M^{me} Levert et aucune ne s'est retirée de l'entente. Les trois parties continuent d'utiliser les locaux et l'équipement.

M^{me} Levert n'a pas été payée pour installer le bureau et n'est pas payée pour régler les factures et préparer les comptes. Les autres parties sont informées des activités de M^{me} Levert sur une base quotidienne et sont en mesure de s'opposer si elles ne sont pas d'accord.

Au cours de l'année, M^{me} Levert a réalisé les opérations suivantes :

- elle a conclu des contrats pour la location des locaux et pour tous les services publics et a par la suite payé les factures correspondantes;
- elle a signé des conventions de bail pour la location de l'ameublement et de l'équipement de bureau et a par la suite payé les factures correspondantes.

Dans quelle mesure et pour quelles opérations M^{me} Levert agit-elle à titre de mandataire de chacun des deux autres professionnels?

Application des qualités essentielles du mandat aux acquisitions de M^{me} Levert

Étant donné qu'il n'y a pas d'entente écrite, nous pouvons seulement examiner les actes des particuliers à la lumière de ce qu'ils ont indiqué comme étant l'entente convenue.

Les rapports concernant les discussions originales et les actes subséquents des parties indiquent que les deux autres parties ont donné à M^{me} Levert, et que celle-ci a accepté, le pouvoir d'agir pour leur compte et d'influer sur leur situation juridique relativement à la location des locaux à bureaux et des frais d'exploitation.

Les deux parties exercent un contrôle en étant informées des activités de M^{me} Levert sur une base quotidienne et en ayant la capacité de s'opposer si ses actes vont au-delà de son

pouvoir. Les deux parties exigent également des rapports trimestriels sur les activités entreprises par M^{me} Levert pour leur compte.

Par conséquent, nous pouvons conclure que les acquisitions effectuées par M^{me} Levert en vertu de cette entente sont effectuées à titre de mandataire des deux autres particuliers ainsi que pour le compte de M^{me} Levert elle-même. Nous pouvons accepter que M^{me} Levert agit à titre de mandataire pour le compte des deux autres parties ainsi que pour son propre compte pour ce qui est des frais engagés pour installer le bureau (c.-à-d. locaux, mobilier et équipement et services publics) et pour le fonctionnement courant, y compris le paiement des factures.

EXEMPLE N° 3

Remboursement de frais

Exposé des faits

Une société de conseil (Conseil Inc.) a obtenu un important contrat de service pour un ministère fédéral. Conseil Inc. doit fournir des services de conseil au Groupe des systèmes du ministère, qui est en train de mettre en place un nouveau système informatique partout au Canada. De plus, Conseil Inc. doit fournir des rapports périodiques de ses activités et de ses échanges avec le Groupe des systèmes. Pour sa part, le ministère s'engage à payer, sur présentation de factures et de fiches de temps, des honoraires de 150 \$ l'heure pour les services du président de Conseil Inc., réputé être un expert dans son domaine, et de 100 \$ l'heure pour les services des autres employés. Le ministère s'engage en outre à rembourser les frais de déplacement en automobile à raison de 0,25 \$ le kilomètre ainsi que les frais de repas et d'hébergement, sur présentation des reçus appropriés.

La première facture de Conseil Inc. comporte les éléments suivants :

4 h @ 150 \$	600,00 \$
10 h @ 100 \$	1 000,00 \$
Hôtel (340 \$ + 23,80 \$ de TPS)	363,80 \$
Repas (90 \$ + 6,30 \$ de TPS)	96,30 \$

Les fournitures liées à l'hébergement (hôtel) et aux repas ont-elles été acquises par Conseil Inc. à titre de mandataire du ministère fédéral?

Application des qualités essentielles du mandat à l'acquisition de l'hébergement et des repas

Il n'y a pas de convention écrite ou verbale de mandat et une relation de mandat ne peut être déduite du comportement des parties à l'égard de l'acquisition des fournitures en question. Conseil Inc. n'a pas le pouvoir d'influer sur la situation juridique du ministère

relativement à l'acquisition de ces fournitures. L'hébergement et les repas à l'égard desquels des frais sont engagés sont des intrants acquis par Conseil Inc. afin d'effectuer des services de conseil au Groupe des systèmes qui met en place un système informatique. Les fournitures en question sont considérées comme étant acquises par Conseil Inc. pour son propre compte. Par conséquent, les montants facturés par Conseil Inc. pour les hôtels et les repas doivent être traités comme faisant partie de la contrepartie facturée par Conseil Inc. pour la fourniture de ses services de conseil. Il n'y a pas de preuve d'une relation de mandat entre les parties.

EXEMPLE N° 4

Remboursement de frais

Exposé des faits

Une société de déménagement (la société Déménagement) est spécialisée dans l'enlèvement de maisons de leurs fondations, le déménagement des maisons et leur installation sur de nouvelles fondations. La société Déménagement a conclu un marché avec Patricia Tremblay pour enlever la maison de Patricia de ses fondations sur son terrain en ville, déménager la maison à son terrain à la campagne et l'installer sur les fondations préparées à cet endroit.

Le gouvernement provincial exige un permis spécial pour déplacer sur les routes ce type de charge de poids et de taille exceptionnels. La société Déménagement a demandé le permis, a payé 250 \$ et a obtenu le permis du gouvernement provincial.

Le bon de commande entre la société Déménagement et Patricia Tremblay indique que les frais devant être payés par Patricia sont de 200 \$ l'heure du moment où le camion, la plate-forme, le personnel et l'équipement spécial quittent les terrains de la société jusqu'à leur retour à cet endroit. L'entente prévoit également le versement d'une somme distincte de 250 \$ pour les frais de permis spécial.

La société Déménagement a-t-elle acquis le permis à titre de mandataire pour le compte de Patricia Tremblay?

Application des qualités essentielles du mandat à l'acquisition du permis

Un examen du processus relatif au permis permet de constater que le permis nécessaire au déménagement de charges de poids et de taille exceptionnels précise que Patricia Tremblay est la personne dont la maison doit être déplacée. Toutefois, la permission et les restrictions concernant l'utilisation des chemins publics s'appliquaient à la société Déménagement, tout comme la responsabilité en cas d'infraction. De plus, la couverture d'assurance de la société Déménagement exige qu'elle obtienne tous les permis nécessaires.

Par conséquent, le permis est considéré comme étant acquis par la société Déménagement pour son propre compte, et non à titre de mandataire de Patricia Tremblay. Le permis acquis par la société Déménagement est un intrant de la fourniture du service de

déménagement effectuée par la société Déménagement à Patricia Tremblay. Les frais de permis distinct facturés par la société Déménagement à Patricia Tremblay font partie de la contrepartie pour les services de déménagement fournis à Patricia Tremblay.

ANNEXE

Dispositions de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* où les termes « mandat » ou « mandataire » sont utilisés

Paragraphe 123(1), définition, « établissement stable »;
Paragraphe 123(1), définition, « mandataire désigné »;
Paragraphe 177(1), Fourniture pour une personne non tenue de percevoir la taxe;
Paragraphe 177(1.2), Fourniture par un encanteur;
Section 178.1, définitions, « entrepreneur indépendant »;
Paragraphe 183(11), Application de l'article 266;
Paragraphe 188.1(1), définitions, « distributeur »;
Paragraphe 200(4), Vente du bien meuble d'un gouvernement;
Paragraphe 209(2), Immeubles de certains mandataires de Sa Majesté;
Paragraphe 221(1), Perception;
Paragraphe 225.1(1), Définition, « fourniture déterminée »;
Paragraphe 225.1(2), Taxe nette;
Paragraphe 240(4), Fournisseurs de biens visés par règlement;
Paragraphe 252.1(3), Remboursement pour logement aux fournisseurs non résidants;
Paragraphe 252.1(8), Remboursement par l'inscrit;
Paragraphe 265(1), Faillite;
Paragraphe 266(1), définitions, « séquestre »;
Paragraphe 266(2), Séquestres;
Article 367, Mandataires de fournisseurs;
Paragraphe 368(3), Application des articles 736 et 737 du *Code criminel*;
Article 330, Cadres de personnes morales;
Article 5 de la partie V de l'annexe VI — « Exportations »;
Alinéa 7f) de la partie V de l'annexe VI — « Exportations »;
Article 23 de la partie V de l'annexe VI — « Exportations »;
Paragraphe 1(1) de la partie VII de l'annexe VI — « Services de transport »;
Paragraphe 1(2) de la partie VII de l'annexe VI — « Services de transport »;
Article 12 de la partie VII de l'annexe VI — « Services de transport ».