

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220704

Dossier : A-110-21

Référence : 2022 CAF 124

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE DE MONTIGNY  
LE JUGE LOCKE  
LA JUGE MONAGHAN**

**ENTRE :**

**CARVEST PROPERTIES LIMITED**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Toronto (Ontario) le 21 juin 2022.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 4 juillet 2022.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LA JUGE MONAGHAN**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LE JUGE DE MONTIGNY  
LE JUGE LOCKE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220704

Dossier : A-110-21

Référence : 2022 CAF 124

**CORAM : LE JUGE DE MONTIGNY  
LE JUGE LOCKE  
LA JUGE MONAGHAN**

**ENTRE :**

**CARVEST PROPERTIES LIMITED**

**appellante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LA JUGE MONAGHAN**

[1] Avant les modifications légales de 2017 en Ontario, les municipalités pouvaient imposer un impôt foncier sur les immeubles d'appartements à un taux commercial, plutôt qu'au taux résidentiel appliqué aux condominiums. Par conséquent, les promoteurs immobiliers et les propriétaires d'immeubles d'appartements enregistraient souvent les immeubles d'appartements qu'ils prévoyaient exploiter comme étant des condominiums aux termes de la *Loi de 1998 sur les condominiums*, L.O. 1998, c. 19 (la *Loi sur les condominiums*).

[2] En application de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15, les constructeurs d'immeubles d'habitation qui louent l'immeuble plutôt que le vendre doivent établir une autocotisation de la taxe sur les produits et services (TPS) selon la juste valeur marchande de l'immeuble. Les dispositions pertinentes se trouvent à l'article 191 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[3] Le paragraphe 191(3) s'applique à un « immeuble d'habitation à logements multiples », un terme qui comprend un immeuble d'appartements, mais exclut expressément un « immeuble d'habitation en copropriété ». Le paragraphe 191(1) s'applique à un « logement en copropriété ». Les termes « immeuble d'habitation à logements multiples », « immeuble d'habitation en copropriété » et « logement en copropriété » sont définis au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Un logement en copropriété est notamment « une unité distincte sur le plan ou la description [...] enregistrés en conformité avec les lois d'une province ». Un immeuble comprenant plus d'un logement en copropriété est un immeuble d'habitation en copropriété.

[4] Pour le présent appel, il suffit de résumer la façon dont l'article 191 s'applique à un constructeur d'immeubles d'habitation à logements multiples qui loue ses logements à des particuliers à titre de résidence.

[5] Lorsque l'immeuble est un logement en copropriété et que, par conséquent, le paragraphe 191(1) s'applique, le constructeur est réputé avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble le jour où les travaux sont achevés en grande partie ou, s'il est postérieur, le jour où la possession de l'immeuble est transférée à une personne ou l'immeuble est occupé par lui (sauf lorsqu'il y a possession jusqu'au transfert aux termes d'un contrat de vente).

Le constructeur doit déterminer la juste valeur marchande du logement en copropriété au moment de la fourniture réputée. Le paragraphe 191(1) exige donc l'évaluation de chaque logement en copropriété au moment de sa location.

[6] Lorsque l'immeuble est un immeuble d'habitation à logements multiples (et n'est donc pas un immeuble d'habitation en copropriété), le paragraphe 191(3) s'applique et le constructeur est réputé avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble le jour où les travaux sont achevés en grande partie ou, s'il est postérieur, le jour où la possession de l'habitation est transférée par bail à la personne l'occupant. Dans ces circonstances, le constructeur doit déterminer la juste valeur marchande de l'ensemble de l'immeuble au même moment.

[7] La *Loi sur la taxe d'accise* ne définit pas le terme « juste valeur marchande » (si ce n'est que pour préciser qu'elle exclut la TPS et certaines taxes provinciales) et, bien que l'article 191 précise ce qui doit être évalué et à quel moment, il ne prévoit pas de quelle façon la juste valeur marchande doit être déterminée.

[8] L'appelante, Carvest Properties Limited, a construit un immeuble de 137 logements à London, en Ontario, dans le but de louer ces logements. Elle a néanmoins inscrit l'immeuble aux termes de la *Loi sur les condominiums*. Comme la *Loi sur la taxe d'accise* l'exige, l'appelante a établi une autocotisation relative à la TPS en se fondant sur une juste valeur marchande d'environ 22 millions de dollars pour l'immeuble le 1<sup>er</sup> décembre 2008, en utilisant une méthode décrite comme étant le prix coûtant majoré de 6 %. En 2001, l'Agence du revenu du Canada (ARC) avait

retenu cette méthode dans le règlement d'un litige avec l'appelante à l'égard d'un autre immeuble et d'autres périodes de déclaration qui ne sont pas en litige dans le présent appel.

[9] L'ARC s'opposait à l'évaluation de l'appelante. L'ARC a donc préparé une évaluation et a déterminé que la juste valeur marchande globale des logements en copropriété assujettis à l'autocotisation était d'environ 33 millions de dollars. Elle a établi une nouvelle cotisation conformément à ce calcul. L'appelante a interjeté appel de cette nouvelle cotisation à la Cour canadienne de l'impôt.

[10] Il convient de mentionner que l'appel interjeté à la Cour de l'impôt visait initialement quatre immeubles et des périodes de déclaration s'échelonnant du 1<sup>er</sup> décembre 2008 au 31 juillet 2011. Toutefois, au terme de concessions, l'appel s'est limité à un seul immeuble, à 89 des 137 logements de l'immeuble et aux périodes de déclaration s'étendant du 1<sup>er</sup> décembre 2008 au 30 juin 2009.

[11] En préparation de sa contestation, Carvest a retenu les services d'un évaluateur indépendant afin qu'il réalise une évaluation de l'immeuble.

[12] L'ARC et l'évaluateur indépendant ont décrit les trois méthodes d'évaluation employées dans le secteur :

- i. la méthode du coût, soit l'évaluation du coût présent de remplacement de l'immeuble, la déduction de l'amortissement du coût total et l'ajout de la valeur estimée du terrain;
- ii. la méthode du revenu, soit l'estimation de la valeur présente d'un immeuble selon l'actualisation du revenu et des bénéfices futurs tirés de l'immeuble;
- iii. la méthode de la parité, soit la comparaison avec des immeubles semblables ayant récemment été vendus, en déterminant les éléments de comparaison appropriés et en apportant les rajustements pertinents.

[13] La Cour de l'impôt (2021 CCI 21, la juge St-Hilaire) a conclu que : i) l'immeuble à évaluer était les unités individuelles de logements de l'immeuble; ii) la méthode d'évaluation appropriée était la méthode de la parité; iii) le marché pertinent était le marché de la vente de logements en copropriété. Seul l'évaluateur de l'ARC a employé la méthode de la parité. La Cour de l'impôt a retenu la juste valeur marchande déterminée par l'évaluation de l'ARC et a rejeté l'appel.

[14] L'appelante interjette appel de cette décision et fait valoir plusieurs motifs d'appel. Toutefois, à mon avis, tous ces motifs représentent des versions différentes de la même question : la Cour de l'impôt a-t-elle commis une erreur dans sa détermination de la juste valeur marchande en ne choisissant pas correctement les biens à évaluer et, par conséquent, en choisissant la mauvaise méthode d'évaluation et le mauvais marché?

[15] Dans le présent appel, la norme de contrôle applicable en appel s'applique. Les questions de droit doivent être examinées selon la norme de la décision correcte, et les questions de fait ainsi que les questions mixtes de droit et de fait (à l'exclusion des questions de droit isolables) doivent être examinées selon la norme de l'erreur manifeste et dominante : voir l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

[16] Pour les motifs qui suivent, je rejetterais l'appel.

[17] L'appelante affirme que la Cour de l'impôt a commis une erreur de droit qui a mené à une erreur manifeste et dominante au sujet d'une question mixte de fait et de droit. Plus précisément, la Cour de l'impôt a commis une erreur en traitant la juste valeur marchande comme une question de droit et non une question de fait, et, selon l'appelante, cette erreur est apparente par les conclusions de fait contradictoires de la Cour de l'impôt et ses conclusions à propos de l'immeuble à évaluer. Puisque les logements de l'immeuble respectaient la définition du terme « logement en copropriété » prévue par la *Loi sur la taxe d'accise*, la Cour de l'impôt a traité les logements comme des copropriétés, et non comme ce qu'ils sont réellement, soit des appartements loués ayant été enregistrés comme condominiums. Cette erreur, affirme l'appelante, a amené la Cour de l'impôt à conclure qu'elle était obligée d'utiliser la méthode de la parité pour déterminer la juste valeur marchande des logements pour les besoins du paragraphe 191(1). Selon l'appelante, il s'agissait d'une erreur de droit.

[18] Je ne suis pas de cet avis.

[19] Je ne vois aucun fondement à l'allégation de l'appelante selon laquelle les conclusions de fait de la Cour de l'impôt étaient contradictoires. Bien que la Cour de l'impôt ait désigné les logements à la fois comme des appartements loués et des habitations en copropriété, il ne fait aucun doute, à la lecture de ses motifs, qu'elle a compris les faits pertinents : i) l'immeuble a été enregistré comme condominium aux termes de la *Loi sur les condominiums*; ii) l'appelante, comme elle en avait l'intention depuis le début, louait les logements et considérait l'immeuble entier comme un immeuble d'appartements; iii) les logements de l'immeuble étaient loués comme résidences à des particuliers; iv) les baux ont été conclus pendant une période de plusieurs mois; et v) les logements n'étaient pas destinés à être vendus comme logements en copropriété, et n'ont pas été mis en vente de cette façon.

[20] On ne conteste pas que le paragraphe 191(1) s'applique, que les logements dans l'immeuble d'habitation sont des « logements en copropriété » selon la *Loi sur la taxe d'accise* et qu'il faut donc déterminer la juste valeur marchande des différents logements. Je conclus que lorsque la Cour de l'impôt a décrit ces logements comme des logements en copropriété, cela ne signifiait rien de plus que cela.

[21] Au soutien de sa position selon laquelle la Cour de l'impôt a commis une erreur, l'appelante renvoie à deux décisions, *Henderson (Succession) c. Ministre du Revenu national*, [1973] A.C.F. n° 800 (QL) (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), et *Canada (Procureur général) c. Nash*, 2005 CAF 386, [2007] 1 R.C.F. F-15 (*Nash*). L'appelante affirme que ces décisions nous enseignent que la détermination de la juste valeur marchande est fondée sur les faits et qu'il faut d'abord déterminer le bien à évaluer et le marché où il est normalement vendu. Ainsi, selon

l'appelante, la Cour de l'impôt aurait dû déterminer que le bien à évaluer est un appartement se trouvant dans un immeuble d'appartements. L'appelante soutient que si la Cour de l'impôt avait procédé ainsi, elle aurait correctement déterminé que le marché où ce bien est normalement vendu est le marché des grands immeubles d'habitation à logements multiples construits aux fins de location, mais enregistrés comme condominiums.

[22] Je constate d'abord que la Cour de l'impôt a invoqué et appliqué les principes de ces deux décisions. Elle a reconnu que le paragraphe 191(1) exige de déterminer la juste valeur marchande de chaque « logement en copropriété ». Ainsi, conformément à l'arrêt *Nash*, elle a premièrement déterminé le bien à évaluer, soit les unités de logements dans l'immeuble.

[23] Deuxièmement, la Cour de l'impôt n'a pas fait abstraction, comme le fait valoir l'appelante, [TRADUCTION] « de la preuve de l'existence d'un marché réel et fonctionnel où les appartements générateurs de revenu d'un immeuble d'appartements enregistré comme condominium sont normalement vendus ». La Cour de l'impôt souligne plutôt qu'il n'y a « simplement aucun marché réel et fonctionnel destiné à la vente de logements individuels dans un immeuble d'habitation locatif » (Motifs au para. 87). C'est la juste valeur marchande des divers logements de l'immeuble d'appartements de l'appelante que la Cour de l'impôt devait déterminer.

[24] En outre, on a présenté trois évaluations à la Cour canadienne de l'impôt. L'évaluation de l'appelante employait la méthode du prix coûtant majoré de 6 % et concluait que la juste valeur marchande de l'immeuble le 1<sup>er</sup> décembre 2008 était d'environ 22 millions de dollars.

L'évaluateur indépendant retenu par l'appelante a utilisé la méthode du revenu et a déterminé que la juste valeur marchande de l'immeuble le 1<sup>er</sup> décembre 2008 était d'environ 24 millions de dollars. Il a déterminé la valeur de chaque logement selon sa superficie. L'évaluateur de l'ARC a employé la méthode de la parité, en examinant les ventes de logements en copropriété à titre de comparaison, et en est arrivé à une juste valeur marchande combinée des logements de l'immeuble d'environ 33 millions de dollars.

[25] Fait important, aucune des évaluations ne s'est fondée sur les ventes d'autres immeubles d'appartements, soit le marché que la Cour de l'impôt aurait dû prendre en compte, aux dires de l'appelante. L'expert indépendant a « mentionné que la raison pour laquelle il n'avait pas eu recours à la technique de la parité pour déterminer la [juste valeur marchande] de l'immeuble de la rue Richmond était qu'il n'y avait eu aucune vente d'immeubles comparables, soit des immeubles haut de gamme construits spécialement pour la location à London, en 2008 » (Motifs au para. 56).

[26] Je ne souscris pas non plus à l'allégation de l'appelante, qui soutient que parce que la Cour de l'impôt a désigné les biens à évaluer comme les logements en copropriété plutôt que des appartements loués, elle jugeait qu'elle était tenue d'utiliser la méthode de la parité et le marché de la revente de logements en copropriété. J'ai déjà mentionné que la Cour de l'impôt comprenait que les logements étaient loués, mais qu'ils étaient également des « logements en copropriété » selon la *Loi sur la taxe d'accise*.

[27] Deuxièmement, la Cour de l'impôt ne jugeait pas qu'elle était liée par une méthode d'évaluation précise. Elle a plutôt examiné chaque évaluation et chaque méthode d'évaluation lui ayant été présentée avant de conclure que la méthode de la parité était appropriée en l'espèce et de retenir l'évaluation de l'ARC.

[28] La Cour de l'impôt a reconnu les trois méthodes d'évaluation immobilière décrites par les évaluateurs : la méthode du coût, la méthode du revenu et la méthode de la parité. Tous les évaluateurs qui ont témoigné ont convenu que la méthode du coût ne convenait pas, et la Cour de l'impôt était également de cet avis. La Cour de l'impôt a rejeté l'évaluation de l'appelante du prix coûtant majoré de 6 %, en soulignant « qu'aucun des témoins ayant procédé aux évaluations [...] ne s'est exprimé sur la validité de la méthode du prix coûtant majoré de 6 % » (Motifs au para. 51).

[29] Si la Cour de l'impôt a également rejeté l'évaluation de l'évaluateur indépendant, ce n'est pas en raison de la méthode employée pour la préparer, soit la méthode du revenu, mais plutôt parce qu'elle visait le mauvais bien, soit l'ensemble de l'immeuble, et qu'elle se fondait sur une date erronée, c'est-à-dire le 1<sup>er</sup> décembre 2008. Seuls huit logements étaient loués à ce moment.

[30] Puisqu'elle avait « conclu que la technique du revenu utilisée par [l'évaluateur indépendant] et la méthode du prix coûtant majoré de 6 % utilisée par [l'appelante] n'étaient pas des techniques d'évaluation appropriées dans les circonstances », la Cour devait « examiner une seule technique, soit celle de la parité » (Motifs au para. 80).

[31] Seule l'évaluation de l'ARC utilisait la méthode de la parité, mais la Cour ne l'a pas retenue uniquement pour cette raison. La Cour de l'impôt a plutôt examiné si l'évaluateur de l'ARC avait « appliqué correctement la technique [de la parité] », et plus précisément « s'il a utilisé les bons comparables et a fait les rajustements nécessaires » (Motifs au para. 98). La Cour de l'impôt a conclu que c'était le cas, a retenu cette évaluation, et a rejeté l'appel.

[32] Je suis convaincue que la Cour de l'impôt a retenu la méthode de la parité parce qu'elle a déterminé qu'il s'agissait de la méthode appropriée en l'espèce pour les motifs qu'elle a précisés et qu'aucun « des éléments de preuve produits dans le cadre du présent appel ne [l']a persuadée du contraire » (Motifs au para. 96). Même si ce choix est étayé par la décision 27 *Cardigan Inc. c. La Reine*, 2004 CCI 448, inf. pour d'autres motifs par 2005 CAF 100, ainsi que par les directives en matière d'évaluation immobilière publiées par l'Institut canadien des évaluateurs, je ne vois rien qui indique que la Cour de l'impôt se voyait obligée de choisir cette méthode. Si elle s'estimait obligée, pourquoi aurait-elle examiné si les autres évaluations et les autres méthodes d'évaluation étaient appropriées?

[33] En résumé, je ne vois pas d'erreur de droit. La Cour de l'impôt, comme elle était en droit de le faire, a choisi la technique de la parité comme « la technique d'évaluation appropriée dans les circonstances de l'espèce » (Motifs au para. 96) pour établir la juste valeur marchande des logements, soit les biens à évaluer selon le paragraphe 191(1).

[34] J'examinerai brièvement les autres motifs d'appel soulevés par l'appelante.

[35] Dans son mémoire des faits et du droit, l'appelante soutient que la méthode appropriée est d'établir premièrement la valeur de l'immeuble, puis de décider quel paragraphe de l'article 191 s'applique — le paragraphe 191(1) ou 191(3) — et qu'en inversant cet ordre, la Cour de l'impôt a commis une erreur. Encore une fois, je ne suis pas d'accord. Il est vrai que les parties ont convenu que le paragraphe 191(1) était la disposition applicable, mais même si la question de la disposition applicable avait été en litige, la prémisse de l'appelante est mal fondée. La première étape doit être la détermination du bien pertinent, car c'est ce qui permet d'établir lequel des paragraphes 191(1) et 191(3) s'applique. Même si ces deux dispositions prévoient une évaluation de la juste valeur marchande, le bien à évaluer est fondamentalement différent. Dans le cas du paragraphe 191(1), ce sont les divers logements; dans le cas du paragraphe 191(3), c'est l'immeuble dans son ensemble. Cela est d'ailleurs conforme à la décision *Nash* invoquée par l'appelante – la première étape est de déterminer le bien à évaluer.

[36] Enfin, l'appelante a affirmé à plusieurs reprises devant nous que l'évaluation de l'ARC n'aurait pas dû être retenue car, en contre-interrogatoire, l'évaluateur de l'ARC a reconnu que son évaluation ne conviendrait pas dans le cas d'une demande de financement. Selon l'appelante, cela indique que la juste valeur marchande déterminée par l'ARC ne reflète pas la juste valeur marchande, ou encore, comme l'appelante l'explique, que l'intimée considère que la juste valeur marchande fiscale est différente de la juste valeur marchande pour d'autres fins. Je ne suis pas de cet avis.

[37] Je constate premièrement que l'évaluateur de l'ARC a expliqué pourquoi l'évaluation qu'il avait préparée ne conviendrait pas dans le cas d'une demande de financement, notamment parce

qu'il n'a pas été en mesure d'inspecter l'immeuble et d'obtenir les détails qu'il aurait dû et pu avoir s'il avait été évaluateur dans le cas d'une demande de financement. De plus, à mon avis, l'appelante nous demande de réévaluer la preuve et de tirer nos propres conclusions, ce que nous ne pouvons faire si la Cour de l'impôt n'a pas commis d'erreur manifeste et dominante. Je ne vois pas une telle erreur en l'espèce.

[38] En conclusion, l'appelante n'a pas démontré que la Cour de l'impôt avait commis une erreur de droit ou une erreur manifeste et dominante de fait ou de fait et de droit. Par conséquent, je rejetterais l'appel avec dépens.

« K.A. Siobhan Monaghan »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Yves de Montigny, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

George R. Locke, j.c.a. »

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**APPEL DU JUGEMENT DE LA JUGE GABRIELLE ST-HILAIRE DU 18 MARS 2021,  
DOSSIER N<sup>o</sup> 2017-345(GST)G**

**DOSSIER :** A-110-21

**INTITULÉ :** CARVEST PROPERTIES LIMITED c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 21 JUIN 2022

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LA JUGE MONAGHAN

**Y ONT SOUSCRIT :** LE JUGE DE MONTIGNY  
LE JUGE LOCKE

**DATE DES MOTIFS :** LE 4 JUILLET 2022

**COMPARUTIONS :**

David Douglas Robertson  
Brittany Rossler  
POUR L'APPELANTE

Martin Beaudry  
Noémie Vespignani  
POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

EY Cabinet d'avocats s.r.l./S.E.N.C.R.L.  
Toronto (Ontario)  
POUR L'APPELANTE

A. François Daigle  
Sous-procureur général du Canada  
POUR L'INTIMÉE