

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2001-1661(GST)G

ENTRE :

REID'S HERITAGE HOMES LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 28 octobre 2002 à London (Ontario) par
l'honorable juge Diane Campbell

Comparutions

Avocate de l'appelante :

M^e Susan Fincher-Stoll

Avocat de l'intimée :

M^e Gatien Fournier

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en application de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* pour la période allant du 1^{er} janvier 1995 au 31 octobre 1998, dont l'avis est daté du 4 juin 1999 et porte le numéro 08EP0100386, est rejeté avec dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de décembre 2002.

« Diane Campbell »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour de mars 2004

Ingrid Miranda, traductrice

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date : 20021209
Dossier : 2001-1661(GST)G

ENTRE :

REID'S HERITAGE HOMES LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Campbell

[1] Il s'agit d'un appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en application de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « *Loi* ») pour la période allant du 1^{er} janvier 1995 au 31 octobre 1998. La question consiste à savoir si le remboursement pour habitations neuves a été correctement calculé en vertu de l'article 254.1 de la *Loi* et si le ministre peut, conformément au paragraphe 153(2) de la *Loi*, réattribuer les frais de service déboursés, diminuant ainsi le montant du remboursement pour habitations neuves exigible par l'appelante.

[2] L'appelante a été constituée en personne morale vers la fin de 1979. Elle était dans le domaine de la mise en valeur et de la vente de maisons résidentielles dans le sud-ouest de l'Ontario. Les problèmes ont découlé des ventes de maisons résidentielles ayant eu lieu entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 octobre 1998, lors des trois étapes d'un projet connu sous le nom de Village by the Arboretum dans la ville de Guelph.

[3] L'avocate de l'appelante et celui de l'intimée ont produit un exposé conjoint des faits partiel que je reproduis dans mes motifs, car il reflète avec précision le contexte des questions en litige et leur raison d'être :

[TRADUCTION]

Par le présent exposé, les parties s'entendent sur les faits suivants :

1. l'appelante interjette appel devant la Cour canadienne de l'impôt à l'encontre de la cotisation numéro 08EP0100386, datée du 4 juin 1999 (la « cotisation ») relativement à des redressements apportés aux déclarations de la taxe sur les produits et services (« TPS ») de l'appelante, visant la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 octobre 1998;
2. dans son évaluation de la taxe nette due par l'appelante, l'intimée a considéré que l'appelante a demandé en trop un remboursement de la TPS pour habitations neuves de 182 164,61 \$ et que l'appelante a versé en trop une TPS de 12 202,86 \$, le tout nécessitant un redressement net de 169 961,75 \$, comme l'indique l'annexe A de la Réponse de l'intimée;
3. l'appelante a été constituée en personne morale le 4 décembre 1979, en vertu des lois de l'Ontario;
4. l'appelante est inscrite aux fins de la TPS conformément à la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi ») depuis le 1^{er} janvier 1991 et a reçu le numéro de TPS 104457502;
5. l'appelante doit, en application de la Loi, produire ses déclarations de TPS sur une base mensuelle. Son exercice annuel se termine le 30 novembre;
6. l'appelante est un entrepreneur général résidentiel et exploite une entreprise de mise en valeur et de vente de maisons résidentielles dans le sud-ouest de l'Ontario;
7. en 1994, l'appelante a entamé la construction d'un complexe résidentiel pour adultes (le « complexe ») connu sous le nom de Village by the Arboretum dans la ville de Guelph, province d'Ontario, sur un terrain non aménagé (le « terrain ») appartenant à la University of Guelph et loué à l'appelante en vertu d'un bail à long terme pour une période de plus de vingt ans;

8. l'appelante prévoyait construire environ 590 maisons résidentielles dans le complexe qui comprenait des maisons détachées et semi-détachées et des maisons de ville;
9. dans le cadre de la construction du complexe, le terrain n'a pas été subdivisé en lots, mais on a plutôt préparé un plan d'aménagement où figuraient environ 590 unités de terrain aux façades de largeurs diverses (les « unités de terrain »);
10. il était prévu que le complexe serait réalisé par étape;
11. à la date de la cotisation, les étapes 1, 2 et 3 étaient en cours et comprenaient 141, 99 et 120 unités de terrain, respectivement, sur lesquelles on avait construit des maisons ou on avait planifié de construire des maisons pour les vendre;
12. la cotisation porte sur 202 résidences individuelles, vendues entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 octobre 1998, ce qui comprend 102 résidences à l'étape 1, 86 résidences à l'étape 2 et 14 résidences à l'étape 3;
13. l'appelante a installé des services tels que des voies de service, des égouts, des canalisations d'eau, des espaces verts ainsi que les services de gaz naturel, d'électricité et de câble. Toutes les dépenses relatives à ces services (frais d'aménagement) ont été engagées par l'appelante;
14. l'appelante a construit plusieurs modèles de maisons résidentielles (les « bâtiments ») sur les unités de terrain, maisons de taille, de modèle et de prix divers;
15. les bâtiments ont été construits par l'appelante sur des unités de terrain de 20, 40, 45, 50, 55 ou 60 pieds de façade, selon la taille du bâtiment;
16. les bâtiments ont été vendus à des acheteurs sans lien de dépendance en vertu de contrats de vente, et les unités de terrain sur lesquelles les bâtiments étaient construits ont été louées au moyen de contrats de sous-location aux mêmes acheteurs sans lien de dépendance en vertu de contrats de location à long terme de 20 ans;
17. en vertu des contrats mentionnés au paragraphe 16 ci-dessus, chaque acheteur sans lien de dépendance a payé

un montant forfaitaire (le « prix d'achat ») en vertu du contrat de vente, ainsi qu'un loyer mensuel (le « loyer ») en vertu du sous-bail;

18. chaque acheteur sans lien de dépendance est devenu propriétaire de son bâtiment et locataire, pour une période de 20 ans, de la subdivision sur laquelle son bâtiment était construit;
19. il est expressément prévu dans le sous-bail que le locataire remettra la libre possession du terrain à l'expiration du contrat en bon état et en bonne condition (par. 12 (xvii) et par. 19.1) et que les acheteurs, à l'exception des acheteurs de maisons de ville et de maisons sémi-détachées, aura le droit de démolir, à leurs frais, les bâtiments situés sur les unités de terrain à l'expiration du contrat, de remplir les excavations, de comprimer les remblais et de remettre le nivellement à son état antérieur (par. 19.2);
20. le loyer payé par chaque acheteur sans lien de dépendance en vertu du sous-bail comprenait le loyer de base qui reflétait la valeur marchande de l'unité de terrain non aménagée (la « valeur du terrain ») sur laquelle le bâtiment était construit, plus un loyer supplémentaire proportionnel à la part des dépenses couvrant les frais d'exploitation ainsi qu'une contribution au fonds de réserve de capital;
21. le prix d'achat payé par l'acheteur sans lien de dépendance en vertu du contrat de vente comprenait des coûts supplémentaires relatifs au bâtiment situé sur l'unité, notamment les coûts de construction correspondant directement à la construction des bâtiments (le « coût direct net du projet ») et les frais d'aménagement qui comprenaient les frais de raccordement du bâtiment aux services municipaux;
22. l'appelante a établi sa propre TPS au moment où la possession du complexe résidentiel était cédée à chaque acheteur sans lien de dépendance en vertu du sous-alinéa 191(1)b)(ii) de la Loi;
23. chaque acheteur respectif a demandé le remboursement pour habitations neuves correspondant à son achat, en vertu de l'article 254.1 de la Loi et, en application des modalités

du contrat de vente, le remboursement pour habitations neuves de chaque acheteur a été attribué à l'appelante;

24. le remboursement pour habitations neuves demandé par l'appelante a été calculé par rapport au prix d'achat et comprenait le coût direct net du projet ainsi que les frais d'aménagement;
25. le seul élément qui n'a pas été pris en considération dans le calcul du remboursement pour habitations neuves par l'appelante était la valeur du terrain attribuée à chaque unité en fonction de sa surface.

[4] Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelante en se fondant sur le principe que la contrepartie totale utilisée pour le calcul du remboursement ne devait comprendre que les sommes payables par les acheteurs à l'appelante pour l'achat des bâtiments, en soustrayant les frais de service. Ces derniers ont été réattribués par le ministre et classifiés comme des loyers versés pour la location du terrain.

[5] L'appelante a fait appel à deux témoins : M. Alfred Artinger, l'ingénieur engagé par l'appelante en sa qualité de chef de l'aménagement du terrain, ainsi que Ronald James Moore, le comptable agréé qui occupait la fonction de directeur financier auprès de l'appelante. Les deux témoins avaient travaillé auprès de l'appelante pendant un certain nombre d'années, et les deux possédaient une connaissance approfondie de la planification, de la construction et des considérations financières afférentes au domaine de la construction résidentielle et, plus particulièrement, du Village by the Arboretum.

[6] L'avocate de l'appelante a indiqué que ces deux témoins étaient transparents et sincères, et je ne suis pas en désaccord avec elle. Les parties ont déposé un recueil conjoint de documents contenant 56 pièces. Les deux témoins ont été renvoyés à un certain nombre de ces documents pour appuyer leur explication qu'il s'agissait d'un ensemble résidentiel protégé destiné à des personnes de plus de 55 ans. Ils ont souligné le fait qu'il ne s'agissait pas d'une subdivision dans le sens ordinaire du terme, mais sinon d'un plan d'aménagement approuvé par la municipalité pour la construction de quartiers d'habitation situés sur des unités de terrain aux façades de différente largeur. Les services ont été installés partout dans le site d'aménagement par l'appelante, notamment en matière de plomberie, d'égouts, d'électricité, de câble, de voies de service et d'éclairage public. Selon le tableau du prix ou du coût figurant à l'onglet 50 du recueil de documents, les coûts

de construction ont constitué « la brique et le mortier » des unités d'habitation, selon le témoin Alfred Artinger, alors que les frais d'aménagement comprenaient les frais de service desservant les unités du site d'aménagement. Une partie du prix de chaque unité d'habitation a été attribué à la construction d'un centre récréatif pour le complexe. M. Artinger a expliqué que, pour calculer le prix de chaque unité, les frais des services municipaux, qui faisaient partie des dépenses de l'appelante, ont été attribués proportionnellement à chaque acheteur, en fonction de la largeur de la façade et du type de bâtiment. Il a déclaré que les acheteurs n'étaient pas propriétaires des voies de service, des égouts et ainsi de suite, installés dans tout le complexe, mais que la seule façon pour l'appelante de récupérer ces coûts était de les inclure dans le prix des bâtiments.

[7] M. Moore a confirmé le témoignage de M. Artinger, notamment que le prix des unités d'habitation comprenait les coûts réels de construction de chaque unité (le coût direct net du projet) ainsi que la répartition des frais de services (les frais d'aménagement), y compris les frais communs de l'ensemble du complexe. M. Moore a confirmé que l'on avait utilisé des principes comptables généralement reconnus pour faire correspondre les coûts du projet aux recettes dans la récupération de ces frais de service.

[8] L'intimée a fait appel à un seul témoin, l'agent d'appels David Thorpe. Dans le cadre de son témoignage, il a fait référence à deux évaluations de propriété contenues dans le recueil conjoint de documents (onglets 12 et 20) qui avaient été effectuées relativement à ce complexe. L'une avait été réalisée par Wayne Eagle de la Section des évaluations de l'ADRC, et l'autre par A. Tonin, consultant en évaluation de biens immeubles du bureau de Kitchener. Les deux évaluations arrivaient à la même conclusion : dans l'ensemble, les prix déclarés semblaient raisonnables comparés à d'autres prix de vente de résidences en propriété absolue dans le même quartier. Mais, l'attribution déclarée de la contrepartie entre le terrain et les bâtiments n'était pas raisonnable. La note de M. Tonin précisait que les résidences de ce complexe étaient d'une qualité moyenne, mais que les prix attribués par l'appelante se rapprochaient de la valeur de résidences de meilleure qualité, situées sur des terrains en pleine propriété dans le même quartier. Cela, a-t-il ajouté, montrait que le prix réclamé pour chacun des bâtiments était surévalué. Les deux évaluations aboutissent à la conclusion que, si l'on tient compte de la qualité des résidences et du prix qui leur a été attribué, les coûts d'aménagement ont été incorporés dans le prix d'achat du bâtiment. M. Thorpe a indiqué dans son témoignage que, contrairement aux remboursements figurant aux articles 254 et 256 de la *Loi*, dans le cadre du remboursement à l'alinéa 254.1(2)*h*), il était important de savoir si les frais d'aménagement faisaient partie du prix du

bâtiment ou du terrain, puisque aucun pourcentage du remboursement ne pouvait être demandé dans le cadre de la location du terrain. Il a confirmé que l'ADRC avait utilisé le paragraphe 153(2) pour permettre la réattribution de la contrepartie versée pour les frais de service, de la fourniture du bâtiment à la fourniture du terrain.

La position de l'appelante

[9] L'avocate de l'appelante a signalé que, en vertu du paragraphe 254.1(2), on ne peut pas contester le droit des acheteurs au remboursement pour habitations neuves, mais que le problème se pose au niveau de l'interprétation de l'alinéa 254.1(2)h). Pour que cette disposition soit applicable, il est nécessaire que la juste valeur marchande des unités résidentielles soit inférieure à 374 500 \$. Elle a fait valoir que le remboursement doit être calculé en fonction de la contrepartie versée pour le bâtiment, sans attribuer une partie de la contrepartie au terrain, puisque ce paragraphe ne contient pas d'autre référence à la juste valeur marchande à l'exception de la disposition susmentionnée. L'avocate a fait valoir que toute la documentation juridique appuie l'argument selon lequel le prix payé pour chaque bâtiment, figurant sur l'acte de vente, était le montant réel utilisé pour calculer le remboursement et qu'aucun pourcentage du montant versé pour les bâtiments ne pouvait raisonnablement être considéré comme un loyer afférent au terrain, ne faisant l'objet d'aucun remboursement. Elle a soutenu que le rapport de droit entre les parties était défini par la documentation juridique et que, par conséquent, les frais de service se rapportent aux bâtiments situés sur chaque parcelle de terrain. Elle a ajouté que le ministre n'a déterminé les montants, sont les questions de savoir s'ils étaient raisonnables et comment ils devaient être attribués, qu'en fonction des évaluations de M. Tonin et de M. Eagle, au lieu d'appliquer le libellé de l'alinéa 254.1(2)h). Pour appuyer sa position, elle a soutenu que tous les acheteurs étaient indépendants, point qui n'a pas été contesté, et que ce grand nombre d'acheteurs n'auraient pas payé des prix gonflés pour leurs bâtiments. Par conséquent, aucun pourcentage du prix payé par chaque acheteur ne peut raisonnablement être considéré comme un loyer pour la fourniture du terrain.

[10] L'avocate de l'appelante a fait mention de la définition suivante du terme « *land* » (« fonds ») du dictionnaire *Black's Law Dictionary* (5^e édition) :

[TRADUCTION]

Dans le sens le plus général, il comprend toute surface, toute terre ou tout terrain, y compris les champs, les alpages, les prés, les forêts, les marécages, les eaux, les marais et les roches [...]

Elle a fait valoir que la *Loi* ne contient pas de définition du terme « fonds » et que le paragraphe 254.1(20) ne précise pas si un fonds comprend les biens-fonds vacants, les terrains aménagés ou les terrains non aménagés. Puisque la définition du dictionnaire *Black's Law Dictionary* désigne le fonds dans un sens très général, alors, a-t-elle ajouté, même si le paragraphe exclut le « fonds » et non seulement le « loyer pour le fonds », alors les terrains non aménagés seraient exclus du calcul des remboursements, à l'exception des services.

[11] L'avocate de l'appelante a comparé le libellé de l'article 19.3.2 du mémorandum sur la TPS à l'article 19.3.1. L'avocate a fait valoir que ces mémorandums appuient la position de l'appelante et qu'aucun pourcentage du remboursement calculé ne peut être attribuable au fonds, puisque le seul montant exclu du calcul, si l'on fait référence à cette série, est le montant versé ou exigible pour la location du terrain.

[12] En dernier lieu, l'appelante a abordé le recours au paragraphe 153(2) par l'ADRC pour réattribuer le pourcentage de la contrepartie imputable aux frais de service, à partir de la fourniture du bâtiment à la fourniture du terrain. L'avocate a soutenu que cette disposition n'était pas applicable en l'espèce parce qu'il n'y avait qu'une contrepartie payable en vertu du contrat d'achat et de l'acte de vente et que le paragraphe 153(2) exige la présence de deux contreparties pour appliquer la disposition.

Position de l'intimée

[13] La position de l'intimée est que la présente affaire concerne deux fournitures : celle de la vente d'un bâtiment et celle d'un terrain, et que cette dernière consiste en une fourniture de terrain aménagé sous forme de sous-location. L'avocat de l'intimée a soutenu que, en ce qui concerne le bail ou le sous-bail, la contrepartie pour la fourniture du fonds représente le montant de loyer correspondant à la valeur du terrain et que le paragraphe 254.1(2) exclut le loyer du calcul du remboursement pour habitations neuves. Il prétend que l'appelante a établi le loyer en fonction du terrain non aménagé uniquement, comme l'a montré le témoignage de M. Artinger, ainsi que le commentaire inscrit à la main au bas du document figurant à l'onglet 4 du recueil de documents, contenant des renseignements relatifs à la date de clôture et au taux de loyer de l'appelante. Ce commentaire précisait que le loyer ne concernait que le terrain non aménagé. Il a soutenu qu'il s'agissait d'une fourniture de services accordée à des lots aménagés et non pas à des lots non aménagés.

[14] L'avocat a maintenu que le libellé de l'alinéa 254.1(2)b) « [...] à l'exception de la contrepartie qui peut être considérée comme un loyer pour les fournitures du fonds » et plus particulièrement le terme « *reasonably* », dans la version anglaise, donne à comprendre qu'il est nécessaire d'interpréter cela dans le cadre du bon sens et de la réalité, à la fois la réalité comptable et la réalité économique.

[15] Selon l'avocat, l'attribution présentée par le constructeur était absolument interdite par l'alinéa 254.1(2)b) parce qu'elle n'était pas raisonnable et que le paragraphe 153(2) autorisait le ministre à réattribuer le coût direct net du projet à titre de loyer raisonnable pour la fourniture du terrain.

[16] L'avocat de l'intimée a aussi fait valoir que le locataire et acheteur ne devrait pas être considéré comme ayant acheté une nouvelle résidence avec une subdivision de terrain, parce qu'il existe clairement deux dispositions (articles 254 et 254.1) destinées à traiter séparément de l'achat de la terre et de la location du terrain.

Analyse

[17] Du point de vue de la TPS, chaque achat permet à l'acheteur de recevoir le remboursement de TPS pour habitations neuves, devant être calculé selon l'article 254.1 de la *Loi*. Cette disposition prévoit un nouveau remboursement pour habitations neuves visant les personnes qui achètent un bâtiment destiné à être leur lieu de résidence principal, ce bâtiment étant situé sur un terrain loué. Cette disposition se distingue de l'article 254 parce que ce dernier est employé pour calculer le remboursement lorsque la personne paye un montant, à la fois pour l'achat du bâtiment et pour l'achat du terrain sur lequel le bâtiment se trouve. Les faits en l'espèce situent les acheteurs dans le champ d'application de l'alinéa 254.1(2)h) de la *Loi* qui est formulé ainsi :

254.1(2) Sous réserve du paragraphe (3), le ministre rembourse un particulier dans le cas où, à la fois :

[...]

h) si la juste valeur marchande visée à l'alinéa *c)* est de 374 500 \$ ou moins, 8 750 \$ ou, s'il est inférieur, le montant correspondant à 2,34 % du total (appelé « contrepartie totale » au présent paragraphe) des montants représentant chacun la contrepartie payable par le particulier au constructeur pour la fourniture par vente au particulier du bâtiment ou de la partie de bâtiment visé à l'alinéa *a)*, ou de toute autre construction qui fait partie de l'immeuble, à l'exception de la contrepartie qui peut être considérée comme un loyer pour les fournitures du fonds attribuables à l'immeuble ou comme la contrepartie de la fourniture d'une option d'achat de ce fonds;

[...]

[18] La question en l'espèce est de savoir si les frais de service peuvent être considérés comme un loyer raisonnable pour la fourniture du terrain sous forme de sous-location.

[19] Plusieurs spécimens de contrats (de location, de sous-location et d'achat), d'actes de vente conclus entre l'appelante et plusieurs acheteurs, ainsi que des rapports des comptes de coût de revient, ont été présentés dans le recueil conjoint de documents. Le contrat de bail et celui d'achat conclus par l'appelante avec chaque acheteur font référence à deux contrats auxiliaires compris dans le corps du document. Le premier contrat porte sur la location du terrain sur lequel le bâtiment sera construit, sous forme de loyer mensuel. Le second porte sur l'engagement à acheter l'unité résidentielle pour un prix déterminé. En raison de la nature de l'acquisition d'une résidence dans ce complexe, la vente de chaque maison était attestée par deux documents : un acte de vente dans lequel figurait le prix d'achat du bâtiment, puis un sous-bail du terrain sur lequel le bâtiment serait construit. L'acte de vente est constitué d'une courte introduction d'une page énonçant le prix de la résidence, le fait que celle-ci est située sur un terrain loué et que le titre en est garanti par l'appelante vendeuse. On n'y fait référence aux frais de service, ni ne présente la répartition des coûts. Le sous-bail conclu entre l'appelante et propriétaire et chacun des acheteurs et locataires comportait de nombreuses dispositions habituellement employées dans les contrats de sous-location de terrains sur lesquels on a construit un bâtiment. L'article 19 de chaque sous-bail prévoit la résignation du bail à la fin de la période comme suit :

[TRADUCTION]

19.1 Résignation

Le locataire doit, à la fin de la période de location ou à la résiliation du bail pour tout autre motif, délaisser le terrain transporté à bail au propriétaire, en bon état et en bonne condition.

19.2 Déménagement du bâtiment résidentiel [Radier dans le cas d'îlot résidentiel]

Sous réserve de l'exécution et du respect par le locataire de toutes les clauses mentionnées aux présentes, le locataire, à la fin du bail ou à la résiliation du bail pour tout autre motif, est en droit de démolir, à ses frais, le bâtiment résidentiel du terrain transporté à bail. Le locataire doit entamer le déménagement sous le contrôle et sous la direction du propriétaire et doit faire appel aux services d'entrepreneurs qualifiés et expérimentés dans le déménagement de bâtiments. Le locataire doit obtenir une police d'assurance satisfaisant aux exigences raisonnables du propriétaire relativement aux modalités et au montant assurable, dans le cadre du déménagement d'un bâtiment résidentiel, avant d'en entamer les travaux, et il doit maintenir ladite police tout au long des travaux. Le locataire doit remplir le déblai et restaurer le niveau du sol originel dans toute la mesure pratiquement réalisable. Le locataire est tenu responsable de tout dommage, perte, coût ou dépense subis par toute personne en raison du déménagement. Le locataire indemnise le propriétaire de tout dommage, réclamation, action, perte, responsabilité et dépense (notamment et sans restreindre la généralité de ce qui précède, tous ceux afférents à toute blessure corporelle (y compris la mort), à tout préjudice physique ou à tout dommage aux biens) découlant de tout déménagement du bâtiment résidentiel. En cas d'omission d'exécuter ces conditions dans les trente (30) jours suivant la fin du bail ou la résiliation du bail, le bâtiment résidentiel devient, au choix du propriétaire (non-obstant les droits du propriétaire au paragraphe 18 des présentes), propriété du propriétaire qui acquiert le droit de vendre, de louer ou de démolir ledit bâtiment résidentiel.

[20] L'acheteur du bâtiment, à l'expiration de la période de location, pourrait retirer le bâtiment du terrain, en laissant les parties du bâtiment correspondant aux services et au sous-sol de l'immeuble.

[21] En supplément à la documentation mentionnée ci-dessus, le bail principal entre la University of Guelph (le propriétaire) et l'appelante (la locataire), figurait

au recueil de documents. Il s'agit d'un document volumineux, mais la formulation de plusieurs dispositions est particulièrement importante, notamment :

[TRADUCTION]

Article 1 (1.1)

- s) « **Améliorations** » signifie le bâtiment, les services d'aménagement du complexe et toute autre amélioration que ce soit, construits, situés ou disposés sur le site de l'étape 1, dès maintenant ou à tout moment et de temps à autre, sur le site de la Phase I, y compris tous les travaux de préparation du site à l'égard de ce qui précède;
- ac) « **Lieux** » signifie le site de l'étape 1, ainsi que toutes les améliorations y apportées par le locataire pendant la période;
- am) « **Bâtiment résidentiel** » signifie le logement composé d'un logement unifamilial destiné à être occupé par une seule personne ou par plusieurs personnes cohabitant ensemble dans un même logement constitué d'une chambre ou d'une série de chambres dotées d'installations culinaires et sanitaires destinées à l'usage exclusif de ladite personne ou desdites personnes;
- ao) « **Services d'aménagement du site** » signifie tous les services hors sol et souterrains nécessaires pour l'aménagement du complexe projeté pour le site de l'étape 1, y compris, sans limiter la généralité de ce qui précède, les conduites principales d'eau, les égouts sanitaires, les égouts pluviaux, les améliorations au drainage pluvial, les voies d'accès, les trottoirs et l'éclairage public;

Article 2

2.6 Titre de propriété des améliorations

- a) Sous réserve des dispositions à l'alinéa b), le propriétaire et le locataire conviennent que les améliorations sont et demeurent des accessoires fixes du site de l'étape 1 et il est prévu qu'à la fin du présent bail, à la résiliation pour tout autre motif ou au motif que le propriétaire exerce un recours prévu à l'article 19, elles seront la propriété absolue

du propriétaire, libres de tout grièvement de quelque sorte et que le locataire n'aura droit à aucune indemnité les concernant. Cependant, les améliorations sont, pendant la période, réputées être des biens propres appartenant au locataire et non pas au propriétaire, mais elles sont régies par toutes les dispositions du présent bail et y sont assujetties. Il est toujours entendu que, sous réserve de l'alinéa b), le titre de propriété absolu du propriétaire afférent aux améliorations qui prend naissance à l'expiration ou à la résiliation du bail ou en raison de l'exercice des recours susmentionnés, a préséance sur tout autre intérêt afférent aux améliorations qui pourraient avoir été, maintenant ou à l'avenir, réalisées par le locataire et que toute démarche de la part du locataire pouvant avoir un effet sur le titre des améliorations, est assujettie aux droits du propriétaire, et le locataire ne doit céder, grever ni prendre aucune autre mesure par rapport aux améliorations en dehors de celles autorisées dans le cadre de l'intérêt à bail octroyé par le présent bail, afin que personne ne détienne aucun intérêt ni du présent bail ni n'en jouisse, si elle ne détient pas en même temps un intérêt similaire dans les améliorations.

- b) Malgre l'alinéa a) :
- (i) Sous réserve des dispositions à l'article 16.7, les droits des sous-locataires de terrains ou d'unités résidentielles situés dans les lieux ne sont pas éteints ni altérés par l'expiration ou par la résiliation anticipée du présent bail, ni par l'exercice de la part du propriétaire d'un recours prévu à l'article 19;
 - (ii) Les unités résidentielles situées sur les lieux, vendues aux sous-locataires résidentiels d'un terrain situé sur les lieux demeurent la propriété des acheteurs nonobstant l'expiration du bail, sa résiliation anticipée ou l'exercice par le propriétaire d'un des recours prévus à l'article 19.

Article 4

4.2 Construction des services d'aménagement du site

Les services d'aménagement du site, ainsi que ceux des autres aires et installations communes, devant être fournis en vertu

de l'alinéa 4.1a), ainsi que tous les rajouts, changements et remplacements (à l'exception des travaux entrepris par le propriétaire) doivent être exécutés :

a) entièrement aux frais du locataire;

[...]

c) en stricte conformité avec les dessins de projet et les dessins de construction approuvés à l'avance par le propriétaire par écrit, en vertu du contrat de projet;

h) Sous réserve des règlements, de la surveillance, du contrôle et de l'inspection raisonnables du propriétaire;

Article 11

11.1 Entretien des services d'aménagement du site

Le locataire prend l'engagement et convient d'entretenir et de maintenir en bon état et en bonne condition, ainsi que de remplacer si besoin est, tout au long de la période, tous les services d'aménagement du site, y compris les services hors sol (ce qui comprend les chaussées, les bordures, les trottoirs, les trous d'homme et les séparateurs d'huiles), les services souterrains (y compris les égouts pluviaux, les égouts sanitaires, les canalisations principales ainsi que les dépendances afférentes) et toutes les autres aires et installations communes construites ou installées par le locataire. De plus, le locataire prend l'engagement et convient d'entretenir tous les égouts, les trous d'homme et les séparateurs d'huiles et de les maintenir exempts de débris de construction et d'autres matières étrangères et de nettoyer ces matériaux du système tout au long de la période. Ces obligations comprennent l'obligation de remplacer ou de reconstruire tout service hors sol ou souterrain au besoins.

11.5 Inspection

Le locataire s'engage à permettre au propriétaire ou à ses représentants, à tout moment raisonnable pendant la période d'inspecter l'état des services d'aménagement du site, des bâtiments (à l'exception de l'intérieur des unités vendues à des sous-locataires résidentiels) et toute autre amélioration située sur un site de l'étape 1.

Article 14

14.5 Bâtiments appartenant à des résidents sous-locataires résidentiels

Nonobstant toute autre disposition contraire figurant à l'article 14, quand les améliorations endommagées ou détruites constituent un ou plusieurs bâtiments vendus à des sous-locataires résidentiels et assurés par une ou plusieurs polices souscrites et maintenues par les propriétaires de ces bâtiments, les dispositions suivantes sont applicables :

- a) les parties reconnaissent que les sommes afférentes aux polices d'assurance ne seront pas versées au propriétaire;
- b) les réparations, la reconstruction ou le remplacement de tout bâtiment relèvent de la responsabilité du propriétaire du bâtiment et, le cas échéant, du locataire, en conformité avec les termes du sous-bail résidentiel entre le locataire et le propriétaire de la résidence;
- c) le locataire exige que les réparations, le remplacement ou la reconstruction soient exécutés de façon diligente et en conformité avec les dispositions du présent article 14.

Article 16

16.1 Sous-baux résidentiels

Sous réserve des dispositions de l'article 16.2, le locataire est autorisé, sans le consentement préalable du propriétaire :

- a) à conclure des sous-baux résidentiels ayant pour objet les unités résidentielles érigées sur les lieux;
- b) à conclure des sous-baux résidentiels à l'égard de parties du site de l'étape 1, sur lesquelles est ou sera construite une unité résidentielle et à conclure des accords avec les sous-locataires résidentiels en vertu desquels les sous-locataires achètent l'unité résidentielle construite ou devant être construite sur le terrain sous-loué.

La capacité du locataire de conclure de tels sous-baux résidentiels ou d'autres accords est conditionnelle à leur conformité avec les

dispositions en matière de lotissement de terrains de la *Loi sur l'aménagement du territoire*.

Article 22

22.1 Résignation

Le locataire doit, à l'expiration de la période ou à la suite de toute résiliation du bail, délaisser le site de l'étape 1 et tous ses intérêts dans les lieux au propriétaire, le site de l'étape 1 et toutes les améliorations y situées étant en bon état et en bonne condition, à l'exception de l'usure raisonnable.

[22] Le paragraphe 19 du sous-bail permet à l'acheteur de retirer le logement à l'expiration du bail du terrain, si certaines conditions sont remplies. Il est clair que les services qui raccordent le bâtiment à la municipalité demeurent avec le terrain et qu'il n'y a aucun type de remboursement prévu en faveur de l'acheteur au moment du déménagement du bâtiment. Cela montrait que les services sont liés au terrain et non au bâtiment. Une autre preuve que les services devaient faire partie du terrain apparaît au paragraphe 6.3 du sous-bail où le locataire du terrain est enjoint par le terme « *shall* » (doit), de la version anglaise, de payer les services publics et d'autres frais lorsqu'ils sont exigibles. Le paragraphe 6.4 continue avec la directive à chaque locataire de présenter des copies de reçus à l'appelante sur demande. L'appelante a conservé un certain contrôle sur le paiement des services, parce que le bail principal enjoignait l'appelante à entretenir et à réparer les services d'aménagement du site pendant la durée du bail. A l'expiration du bail, les services sont retournés à la University of Guelph. Tout cela semble indiquer que la University of Guelph et l'appelante percevaient les services comme partie du terrain.

[23] L'acte de vente entre l'appelante et chaque acheteur vise la vente du logement et ne fait aucune référence aux services. Chacun des contrats ne visait que le bâtiment.

[24] Ce qui est mentionné plus haut semble montrer que les services font partie du terrain, mais je ne crois pas que l'on puisse se pencher sur les dispositions du sous-bail pour répondre à cette question. Le sous-bail ne constitue pas en soi un document juridique indépendant ne faisant pas référence au bail principal, dans lequel on octroie à l'appelante le pouvoir de conclure avec chaque acheteur un sous-bail ayant pour objet le terrain sur lequel le logement est construit. Bien qu'aucun avocat ne se soit fondé sur ces documents ni ne les ait utilisés

substantiellement dans son analyse ou sa présentation, ils sont importants dans le cadre de mes motifs du jugement.

[25] Dans tout le bail principal, on distingue clairement les services d'aménagement du site des unités résidentielles. Les services d'aménagement du site sont définis au début du bail principal comme des services hors sol et souterrains. Les unités résidentielles sont décrites comme les locaux d'habitation de chaque locataire d'un sous-bail. Le terme [TRADUCTION] « améliorations » a été défini et utilisé dans le bail de façon à comprendre à la fois les bâtiments et les services d'aménagement du site. Cependant, il apparaît clairement au paragraphe 2(2.6) que le titre des améliorations, à l'exception des unités résidentielles, doit demeurer avec le terrain et devenir la propriété de la University of Guelph à l'expiration du bail. Plus précisément, il prévoit que ces améliorations doivent être considérées comme des accessoires fixes du terrain. Le paragraphe 4(4.2) réserve à l'Université le droit d'approuver, de contrôler et d'inspecter la construction des services d'aménagement du site, même s'ils demeurent aux frais de l'appelante. Chaque sous-bail fait clairement référence à l'article 14(14.5) quant à l'appartenance de chaque unité résidentielle ou bâtiment aux acheteurs. Cette disposition indique clairement que les indemnités d'assurance afférentes à chaque unité sont la propriété de l'acheteur de l'unité et non du propriétaire. Une fois de plus, on voit une délimitation claire entre le droit de propriété de l'unité résidentielle et les services d'aménagement du site. L'article 16 fait clairement référence aux sous-baux résidentiels et précise qu'ils se rapportent aux unités résidentielles construites sur le terrain loué. Une fois encore, la définition fournie dans ce document indique clairement une différence entre les unités résidentielles et les services d'aménagement du site. Les dispositions du bail principal prévoient que les unités résidentielles sont la propriété de l'acheteur mais que les services d'aménagement du site, une fois construits et installés par l'appelante, demeurent partie du terrain et qu'ils deviennent en bout de ligne la propriété de la University of Guelph.

[26] L'avocate de l'appelante a fait référence à l'importance du libellé de la partie finale de l'alinéa 254.1(2)h) : « [...] à l'exception de la contrepartie qui peut être considérée comme un loyer pour les fournitures du fonds [...] ». Elle a fait valoir que cet alinéa exclut tout « loyer », et non pas le terrain, de l'applicabilité du remboursement et que, même s'il excluait le fonds, la définition de fonds qu'elle a citée du dictionnaire *Black's Law Dictionary* ne désigne que les terrains non aménagés. Ainsi, les frais de service se rapportent au bâtiment et non pas au terrain. Elle a soutenu que tous les acheteurs n'avaient pas de lien de dépendance et qu'ils seraient qu'ils n'achetaient que le bâtiment et non le terrain. Par conséquent,

ils n'ont pas payé un prix gonflé. Selon l'appelante, le remboursement devait être calculé au moyen de la contrepartie mentionnée dans la documentation juridique.

[27] L'avocate de l'appelante a fait référence à la définition de fonds du dictionnaire *Black's Law Dictionary*, 5^e édition. Cependant, j'ai remarqué que dans sa septième édition, le fonds est défini ainsi :

[TRADUCTION]

1. Aire immobile et indestructible de trois dimensions, constituée d'une portion de la surface de la terre, de l'espace situé au-dessus et sous la surface de la terre et de tout ce qui pousse ou y est fixé de manière permanente.

L'expression finale [TRADUCTION] « ou y est fixé de manière permanente » semble aborder les faits en l'espèce, où les services nécessaires pour relier le bâtiment aux services publics sont fixés au terrain loué. Cette définition appuie l'argument selon lequel le terrain en l'espèce est plus qu'un terrain non aménagé. Le bâtiment aussi devient certainement [TRADUCTION] « fixé [au terrain] de manière permanente », mais la documentation juridique en l'espèce prévoit disjoindre l'immeuble du terrain à l'expiration du sous-bail. Puisque les services d'aménagement du site demeurent avec le terrain selon les dispositions du bail principal et du sous-bail, le terrain comprend à la fois le terrain non aménagé et les services d'aménagement du site.

[28] L'article 254.1 exclut expressément toute contrepartie qui constitue un loyer versé pour le terrain. Les loyers versés en l'espèce l'étaient en vertu du bail et du sous-bail. Le terme « bail » est défini dans le dictionnaire *Black's Law Dictionary* de la façon suivante :

[TRADUCTION]

Contrat par lequel le possesseur légitime de biens immeubles cède le droit d'utiliser et d'occuper la propriété en échange d'une contrepartie, habituellement le loyer.

[29] Le terme « Loyer » est défini aussi de la façon suivante :

[TRADUCTION]

Contrepartie versée, habituellement périodiquement, pour l'utilisation ou l'occupation de propriété (immobilière).

Les dispositions du bail principal prévoient que les services demeurent liés au terrain. Le locataire et acheteur d'un bâtiment ne peut que retirer le bâtiment. La fourniture du terrain comprend, en tant que partie du terrain, les services liés au lot et qui restent avec le terrain après que le bâtiment a été retiré. La définition de « fonds » comprend les objets y fixés de manière permanente, soit le terrain non aménagé et les services d'aménagement du site. Le bail et le sous-bail en l'espèce visent une propriété ou un terrain, y compris les services du site. La définition de « loyer » est la contrepartie versée pour l'utilisation et l'occupation de la propriété, particulièrement une propriété immobilière, en vertu du bail. Puisque en l'instance le terrain comprend les services d'aménagement du site et qu'un bail est défini comme le droit d'utiliser et d'occuper une propriété ou un terrain en échange d'un loyer, lequel constitue la contrepartie pour le terrain, il doit, à moins que cela ne soit expressément exclus, comprendre les services d'aménagement du site qui y ont été fixés de manière permanente. En fait, si un bâtiment est joint, par un sous-sol ou autrement, à un terrain, alors on peut dire qu'en fin de compte le terrain comprend le bâtiment qui est fixé sur lui. Cependant, la documentation juridique en l'instance disjoint clairement le bâtiment des services d'aménagement du site. L'acheteur est le propriétaire du bâtiment, et il peut le retirer à la fin du bail. Les services d'aménagement du site demeurent avec le terrain.

[30] Je conclus que les parties au bail principal avaient clairement l'intention de faire en sorte que les services d'aménagement du site demeurent avec le terrain à l'expiration du bail et que tout ce que l'acheteur allait posséder était l'unité résidentielle. L'appelante ne pouvait pas octroyer au sous-locataire un intérêt supérieur à celui qu'elle possédait en vertu du bail principal. Le loyer mentionné à l'alinéa 254.1(2)*h*) vise les paiements versés en vertu du sous-bail pour le terrain auquel les services d'aménagement du site resteraient fixés à la fin du sous-bail et du bail, conformément aux intentions de la University of Guelph et de l'appelante. Il s'agit d'une fourniture de terrain et, dans ces circonstances particulières, les services sont clairement fixés au terrain et font partie de cette fourniture.

[31] La question suivante est celle de savoir si le ministre a appliqué convenablement le paragraphe 153(2) afin de réattribuer la contrepartie versée pour les frais de services, de l'unité résidentielle au terrain. Il est permis d'effectuer une réattribution de contrepartie en vertu de cette disposition, quand on a déterminé que la contrepartie est excessive pour la fourniture. Selon le témoignage de l'agent d'appels, David Thorpe, le ministre a invoqué le paragraphe 153(2) de la *Loi* pour effectuer la réattribution de la contrepartie. Le paragraphe 153(2) énonce ce qui suit :

- (2) Pour l'application de la présente partie, dans le cas où une contrepartie est payée pour une fourniture et une autre contrepartie est payée pour une ou plusieurs autres fournitures ou choses et où la contrepartie d'une des fournitures ou choses dépasse celle qui serait raisonnable si l'autre fourniture n'était pas effectuée, ou l'autre chose livrée, la contrepartie pour chacune des fournitures ou choses est réputée égale à la fraction du total des montants dont chacun représente la contrepartie d'une de ces fournitures ou choses qu'il est raisonnable d'imputer à chacune des fournitures et choses.

[32] Le paragraphe 153(2) était conçu pour représenter une règle anti-évitement. L'applicabilité de cette disposition exige premièrement la présence de deux contreparties ou plus et deuxièmement, qu'il y ait eu une répartition déraisonnable des pourcentages entre les contreparties. Selon l'appelante, cette disposition n'était pas applicable parce qu'il n'y avait eu qu'une seule contrepartie en l'espèce, notamment, le montant forfaitaire versé pour le logement en vertu du contrat d'achat et de l'acte de vente. L'avocat de l'intimée a fait valoir qu'il y a eu deux contreparties. Le prix d'achat du logement constituait une contrepartie et le loyer du terrain loué constituait l'« autre » contrepartie exigée par le paragraphe 153(2). Je suis d'accord avec l'intimée. Il y a deux fournitures dans chacun des cas où l'acheteur achète une unité résidentielle : une fourniture d'un logement dont la contrepartie est précisée aux termes du contrat d'achat et de l'acte de vente et une seconde fourniture du terrain sur lequel le logement est construit, lequel terrain est sous-loué à l'acheteur pour une contrepartie précisée dans un sous-bail.

[33] Selon mon analyse, j'ai déterminé qu'il y a deux fournitures, le logement et le terrain aménagé, ainsi que deux contreparties. La question suivante consiste à se demander si la répartition de la contrepartie était déraisonnable. L'avocate de l'appelante a présenté deux arguments en faveur de sa position. D'abord, pour appuyer son postulat selon lequel les contreparties ont été réparties raisonnablement, elle s'est basée sur des déclarations faites dans la correspondance de Lynn Biscaro, la conseillère technique de l'ADRC (figurant à l'onglet 22 du recueil de documents). La déclaration de M^{me} Biscaro sur laquelle l'avocate s'est fondée précise ce qui suit : « [TRADUCTION] Nous n'avons pas de problème avec le montant de la contrepartie [...] ». Cependant, si l'on se penche sur le paragraphe entier extrait de la correspondance de M^{me} Biscaro du 4 juin 1999, on peut y lire ceci :

[TRADUCTION]

Pour répondre à votre commentaire qu'« il est déraisonnable de croire que des acheteurs sans lien de dépendance paieraient plus que la juste valeur marchande pour un bâtiment », nous n'avons pas de problème avec le montant de la contrepartie versé par l'acheteur. Voici les deux points qui nous préoccupent :

1. La juste valeur marchande globale du complexe est-elle raisonnable?
2. Le montant de la contrepartie employée pour calculer le remboursement comprenait-il des montants devant être exclus?

La réponse à ces deux questions a déjà été abordée.

Dans la même lettre, elle déclare ce qui suit :

[TRADUCTION]

L'évaluateur a conclu que les valeurs globale étaient raisonnables et qu'elles satisfaisaient aux exigences du paragraphe 191(1). Cependant, la répartition des pourcentages entre le terrain et le bâtiment ne l'était pas.

Ces déclarations appuyant clairement la position de l'intimée selon laquelle le ministre n'a pas contesté la valeur totale des contreparties, mais plutôt la répartition. Selon l'intimée, l'attribution des frais de service était déraisonnable parce que le loyer ne reflétait pas la valeur du terrain. Le ministre estimait que la juste valeur marchande employée par l'appelante pour établir sa propre cotisation était comparable à celle d'une résidence de meilleure qualité, située sur un terrain en propriété absolue, dans le même quartier. Cependant, ces logements étaient d'une qualité moyenne, selon la section des évaluations, d'un prix de construction très inférieur au prix d'achat. Le ministre a donc conclu que les frais d'aménagement étaient incorporés au prix d'achat du logement. L'appelante ne peut pas invoquer la déclaration de M^{me} Biscaro qui avait été citée hors contexte pour suggérer que la répartition des contreparties était raisonnable.

[34] Ensuite, l'appelante a fait valoir que le montant de la contrepartie pour le logement ne pouvait pas être déraisonnable, puisqu'un si grand nombre d'acheteurs, chacun d'eux représenté par un avocat, n'aurait pas payé un prix gonflé. Par conséquent, le prix d'achat figurant dans l'acte de vente doit être

raisonnable. Je ne trouve pas ce raisonnement logique. Chacun des acheteurs s'était fixé un plafond relatif au montant qu'il était disposé à consacrer à l'achat d'une résidence dans ce type de quartier. Tant qu'il ne dépassait pas ce plafond, cela ne l'intéressait pas de savoir si l'on avait attribué sur papier une contrepartie au prix d'achat du bâtiment ou au loyer du terrain. La répartition de la contrepartie n'était importante que pour le constructeur, puisqu'un prix de construction gonflé permettait la demande d'un remboursement supérieur. Pour le calcul du remboursement, le ministre s'est basé sur le coût de construction du logement avec une marge de profit, moins le montant attribué aux frais de service. Pour ces raisons, je conclus que l'appelante a effectué une répartition déraisonnable des pourcentages entre les contreparties et que les montants ont été réattribués convenablement et raisonnablement en vertu du paragraphe 153(2).

[35] L'avocat de l'intimée a fait référence dans son argument à l'exemple d'un acheteur qui achèterait un logement tout en sous-louant deux lots de terrain. Le résultat du stratagème de répartition de l'appelante comprenait le prix d'achat du bâtiment, y compris les frais de service répartis de deux lots et non pas d'un seul. Cela aurait pour résultat un prix supérieur au prix d'achat pour un bâtiment identique situé sur un seul lot. Ce résultat n'est pas réaliste du point de vue économique. Il ne reflète raisonnablement ni le sens commun ni un bon discernement. De plus, les répartitions effectuées par l'appelante sont déraisonnables puisque l'acheteur d'un bâtiment situé sur deux lots ne pourrait probablement pas obtenir une couverture supplémentaire qui refléterait le prix d'achat versé.

[36] Je conclus qu'il y a deux fournitures, le logement et le terrain, avec leurs contreparties respectives. Les dispositions dans le bail principal, ainsi que dans les sous-baux, appuyant ma conclusion selon laquelle les services ont été installés par l'appelante, mais qu'une fois installés, ils feront partie du fonds. La fourniture du terrain constitue donc une fourniture de terrain aménagé. Les acheteurs payaient un loyer et jouissaient de ces services entretenus par l'appelante tout au long du terme du bail, mais en bout de ligne, la propriété du terrain avec les services devait retourner à la University of Guelph. Le contrat d'achat et l'acte de vente reflètent des prix excessifs pour le logement seul, et le ministre peut employer le paragraphe 153(2) pour réattribuer la portion de la contrepartie versée pour le logement relative aux frais de service pour la fourniture du terrain.

[37] Bien que cela résolve la question, je souhaite formuler des observations sur plusieurs arguments supplémentaires soulevés par l'avocate de l'appelante. Elle a comparé le paragraphe 153(2) à l'article 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'article 68 permet la réattribution d'un montant payé par le contribuable pour des biens et des services, sur une base raisonnable « quels que soient la forme et les effets juridiques du contrat ou de la convention » (mes guillemets). L'avocate a relevé que les termes entre guillemets ne figurent pas au paragraphe 153(2), bien qu'elle n'ait pas expliqué ce que cela signifiait. Il semble que l'avocate de l'appelante soit en train de tirer la conclusion que, puisque le paragraphe 153(2) ne contient pas le même libellé que l'article 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, aux fins de l'application du paragraphe 153(2), il n'est pas permis de chercher des éléments de preuve extérieurs aux modalités des documents de l'opération elle-même, comme cela est le cas pour l'article 68. Je suis en désaccord. Je ne crois pas que l'omission de ces termes au paragraphe 153(2) nous empêche de nous pencher sur la contrepartie précisée dans les documents pour déterminer si le paragraphe 153(2) est applicable. Cette disposition serait d'une utilité très limitée si l'on ne pouvait pas vérifier les chiffres dans les documents de l'appelante.

[38] L'avocate de l'appelante m'a aussi renvoyée aux mémorandums sur la TPS, paragraphes 19.3.1 et 19.3.2, qui contient l'interprétation de l'ADRC relative aux articles 254 et 254.1 de la *Loi*, respectivement. Elle a fait référence au fait que le mémorandum 19.3.2 contient une directive voulant que, lors de la détermination de la contrepartie en application de l'article 254, celle-ci serait généralement similaire aux montants payés ou payables à un constructeur pour l'achat de maisons avec terrain, en application de cet article. En application de l'article 254, la contrepartie inclut généralement une somme pour le terrain, le bâtiment, l'aménagement et raccordement et les frais de mise en marché engagés par le constructeur, qui seraient finalement attribués à l'acheteur. L'avocate a déduit que d'un point de vue raisonnable, l'acheteur d'une nouvelle résidence située sur un terrain loué, sous le régime de l'article 254.1, devrait être admissible au même remboursement qu'un acheteur en propriété absolue sous le régime de l'article 254 et que le mémorandum confirmait cela.

[39] Les mémorandums sont des documents d'interprétation rédigés par le Ministère qui a la charge de les administrer et de les faire respecter. Le juge en chef adjoint Bowman, dans l'affaire *Canadian Occidental U.S. Petroleum Corporation c. La Reine*, C.C.I., n° 2000-1232(IT)G, 21 février 2001, ([2001] DTC 295) a fait l'observation suivante à la page 299, au sujet de ces documents d'interprétation publiés par le ministère :

[30] La Cour n'est pas liée par la pratique du ministère même s'il n'est pas rare de l'examiner pour voir si elle peut être utile pour résoudre un doute : *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, aux

pages 36 et 37 (83 D.T.C. 5041, à la page 5044). J'ajouterais comme corollaire que la pratique du ministère peut être utile pour résoudre un doute en faveur d'un contribuable. On ne pourrait justifier son utilisation comme moyen de résoudre un doute en faveur du ministère même qui a élaboré cette pratique.

Puisque l'appelante s'est en quelque sorte fondée sur ces pratiques, j'ai senti qu'il était nécessaire de faire ces observations.

[40] Un remboursement calculé en application de l'article 254 présuppose qu'il s'agit d'un achat d'un terrain ainsi que d'un logement. La contrepartie utilisée pour calculer le remboursement comprend les objets mentionnés sur la liste du Mémoire sur la TPS 19.3.1, notamment l'« aménagement paysager », les « piscines creusées », le « fonds [...] qui fait partie d'une habitation admissible ». Le remboursement calculé sous le régime de l'article 254.1 est applicable quand seul le logement est acheté, mais que le terrain est loué. Le Mémoire sur la TPS 19.3.2 ne fournit pas de liste d'objets dont on peut tenir compte dans le calcul du remboursement, contrairement au Mémoire 19.3.1. Il fait simplement référence à ce dernier ainsi :

Les articles à inclure ou à exclure de la contrepartie totale sont examinés dans la section 19.3.1, *Remboursement pour habitation construite par le constructeur (fonds acheté)*.

Il continue ainsi :

[...] Aucun montant payé ou payable à titre de loyer du fonds, ni aucun montant payé ou payable comme option d'achat du fonds ne doit être inclus dans le calcul du remboursement d'un immeuble d'habitation à logement unique ou d'un logement en copropriété lorsque le fonds alloué au bâtiment est loué.

L'interprétation de cette disposition est le centre du débat d'aujourd'hui. L'interprétation de l'appelante de l'article 254.1, par référence à ces mémoires, est qu'il doit être interprété exactement comme l'article 254. On n'aurait pas besoin de deux articles. Le législateur a formulé expressément deux dispositions différentes pour deux circonstances différentes.

[41] La preuve montrait que l'appelante, avant de vendre ces unités, a cherché à obtenir un avis comptable professionnel au sujet de la méthode devant être utilisée pour réclamer le remboursement d'habitations neuves pour ce complexe. Au cours d'une vérification fiscale visant la période allant du 1^{er} mars 1991 au

28 février 1993, l'appelante a demandé au vérificateur son avis sur la justesse des méthodes qu'elle employait pour établir sa propre cotisation et pour calculer le remboursement d'habitations neuves relativement à ce complexe. Le vérificateur a conseillé l'appelante par écrit que, bien que la vérification ne comprenne pas les maisons de ce complexe, leur question recevrait une réponse prochainement. Elle n'a reçu aucune réponse pendant presque quatre ans. L'appelante a fait valoir qu'elle avait pris toutes les mesures raisonnables pour s'assurer de présenter une déclaration appropriée. Bien que je n'approuve pas ce genre de comportement de la part de l'ADRC (que de laisser l'appelante avec l'impression qu'elle dirigeait ses affaires convenablement), le ministre a établi une nouvelle cotisation dans le délai réglementaire et, à son crédit, toute pénalité et tout intérêt ont été annulés.

[42] Pour les motifs susmentionnés, l'appel est rejeté avec dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 8^e jour de décembre 2002.

« Diane Campbell »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour de mars 2004

Ingrid Miranda, traductrice