

Dossier : 2023-465(GST)I

ENTRE :

ARLO LITMAN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 21 février 2024, à Ottawa (Ontario)

Devant : L'honorable juge Gabrielle St-Hilaire

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocat de l'intimé :

Alex Hibberd

---

**JUGEMENT**

Conformément aux motifs de jugement ci-joints, l'appel de la cotisation établie en application de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard du remboursement pour habitations neuves est accueilli, sans dépens, et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3<sup>e</sup> jour de mai 2024.

« Gabrielle St-Hilaire »

---

La juge St-Hilaire

Référence : 2024 CCI 58  
Date : Le 3 mai 2024  
Dossier : 2023-465(GST)I

ENTRE :

ARLO LITMAN,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

## **MOTIFS DU JUGEMENT**

La juge St-Hilaire

### **I. Introduction**

[1] En 2019, Arlo Litman a construit une maison d'allée au-dessus d'un garage isolé sur sa propriété à Ottawa. En 2021, il a demandé un remboursement pour habitations neuves de 17 372,38 \$ à l'égard de la maison d'allée, aux termes de l'article 256 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15 (la LTA). Le ministre du Revenu national (le ministre) a rejeté la demande de remboursement, principalement au motif que l'appelant n'avait pas effectué de rénovations majeures dans un logement.

[2] L'appelant a déclaré qu'il avait construit la maison d'allée comme lieu de résidence pour sa belle-mère, afin qu'elle puisse vivre à proximité de sa fille et de ses petits-enfants, et vieillir sur place. Il affirme que sa belle-mère y a vécu sans interruption pendant plus d'un an, mais qu'en raison de changements survenus dans la famille, elle partage désormais son temps entre Ottawa et son appartement de copropriété à Waterloo, où vit son fils.

## **II. Question en litige**

[3] La seule question en litige dans ce recours est de savoir si M. Litman a droit au remboursement pour habitations neuves et, plus précisément, s'il remplit les conditions énoncées au paragraphe 256(2) de la LTA. À la lumière des observations des parties à l'audience, je dirais que la question fondamentale est de savoir si l'appelant a construit ou rénové en grande partie un immeuble d'habitation devant servir de résidence habituelle à l'un de ses proches, comme l'exige l'alinéa 256(2)a) de la LTA. Toutefois, je m'empresse d'ajouter que l'appelant doit également remplir les autres conditions du remboursement énoncées aux alinéas 256(2)b) à d).

[4] Le paragraphe 256(2) de l'ETA est rédigé comme suit :

**Remboursement — habitation construite par soi-même**

(2) Le ministre verse un remboursement à un particulier dans le cas où, à la fois :

- a) le particulier, lui-même ou par un intermédiaire, construit un immeuble d'habitation — immeuble d'habitation à logement unique ou logement en copropriété — ou y fait des rénovations majeures, pour qu'il lui serve de résidence habituelle ou serve ainsi à son proche;
- b) la juste valeur marchande de l'immeuble, au moment où les travaux sont achevés en grande partie, est inférieure à 450 000 \$;
- c) le particulier a payé la taxe prévue à la section II relativement à la fourniture par vente, effectuée à son profit, du fonds qui fait partie de l'immeuble ou d'un droit sur ce fonds, ou relativement à la fourniture effectuée à son profit, ou à l'importation par lui, d'améliorations à ce fonds ou, dans le cas d'une maison mobile ou d'une maison flottante, de l'immeuble (le total de cette taxe prévue au paragraphe 165(1) et aux articles 212 et 218 étant appelé « total de la taxe payée par le particulier » au présent paragraphe);
- d) selon le cas :
  - (i) le premier particulier à occuper l'immeuble après le début des travaux est le particulier ou son proche,
  - (ii) le particulier effectue par vente une fourniture exonérée de l'immeuble, et la propriété de celui-ci est transférée à l'acquéreur avant que l'immeuble ne soit occupé à titre résidentiel ou d'hébergement.

Le montant remboursable est égal au montant obtenu par la formule suivante :

$$A \times (450\,000 \$ - B) / 100\,000 \$$$

où :

**A** représente 36 % du total de la taxe payée par le particulier avant l'envoi de la demande de remboursement au ministre ou, s'il est moins élevé, celui des montants ci-après qui est applicable :

**Rebate for owner-built homes**

(2) Where

- (a) a particular individual constructs or substantially renovates, or engages another person to construct or substantially renovate for the particular individual, a residential complex that is a single unit residential complex or a residential condominium unit for use as the primary place of residence of the particular individual or a relation of the particular individual,
- (b) the fair market value of the complex, at the time the construction or substantial renovation thereof is substantially completed, is less than \$450,000,
- (c) the particular individual has paid tax in respect of the supply by way of sale to the individual of the land that forms part of the complex or an interest therein or in respect of the supply to, or importation by, the individual of any improvement thereto or, in the case of a mobile home or floating home, of the complex (the total of which tax under subsection 165(1) and sections 212 and 218 is referred to in this subsection as the "total tax paid by the particular individual"),
- (d) either

(i) the first individual to occupy the complex after the construction or substantial renovation is begun is the particular individual or a relation of the particular individual, or

(ii) the particular individual makes an exempt supply by way of sale of the complex and ownership of the complex is transferred to the recipient before the complex is occupied by any individual as a place of residence or lodging,

the Minister shall, subject to subsection (3), pay a rebate to the particular individual equal to the amount determined by the formula

$$A \times (\$450,000 - B) / \$100,000$$

where

**A**

<p>(i) si la totalité ou la presque totalité de la taxe a été payée au taux de 5 %, 6 300 \$,</p> <p>(ii) si la totalité ou la presque totalité de la taxe a été payée au taux de 6 %, 7 560 \$,</p> <p>(iii) dans les autres cas, 8 750 \$ ou, s'il est moins élevé, le montant obtenu par la formule suivante :</p> <p><math>(C \times 2\,520 \\$) + (D \times 1\,260 \\$) + 6\,300 \\$</math></p> <p>où :</p> <p><b>C</b> représente le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la taxe a été payée au taux de 7 %,</p> <p><b>D</b> le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la taxe a été payée au taux de 6 %,</p> <p><b>B</b> 350 000 \$ ou, si elle est plus élevée, la juste valeur marchande de l'immeuble visée à l'alinéa b).</p>	<p>is the lesser of 36% of the total tax paid by the particular individual before an application for the rebate is filed with the Minister in accordance with subsection (3), and</p> <p>(i) if all or substantially all of that tax was paid at the rate of 5%, \$6,300,</p> <p>(ii) if all or substantially all of that tax was paid at the rate of 6%, \$7,560, and</p> <p>(iii) in any other case, the lesser of \$8,750 and the amount determined by the formula</p> <p><math>(C \times \\$2,520) + (D \times \\$1,260) + \\$6,300</math></p> <p>where</p> <p><b>C</b> is the extent (expressed as a percentage) to which that tax was paid at the rate of 7%, and</p> <p><b>D</b> is the extent (expressed as a percentage) to which that tax was paid at the rate of 6%, and</p> <p><b>B</b> is the greater of \$350,000 and the fair market value of the complex referred to in paragraph (b).</p>
--	--

[5] Pour interpréter le paragraphe 256(2), la Cour est appelée à examiner plusieurs définitions pertinentes. J'en parle tout au long des présents motifs et leur texte complet se trouve à l'annexe A.

### III. Faits

[6] En 2016, l'appelant a acheté la propriété du 80 Huron Avenue North pour 810 000 \$. La propriété comprenait une maison et un garage isolé. La maison comporte quatre niveaux, avec un troisième étage mansardé et un sous-sol aménagé. La superficie de chaque niveau est d'environ 1 000 pieds carrés.

[7] La maison d'allée repose sur le garage préexistant, qui continue d'être utilisé comme garage. La maison d'allée comprend une cuisine, une salle de bains et une buanderie. Sa superficie est d'environ 373 pieds carrés, bien que son empreinte au sol soit d'environ 651 pieds carrés. L'appelant a expliqué que le garage avait été abaissé, que les cloisons sèches avaient été enlevées, que la porte du garage avait été enlevée, modifiée et fixée à nouveau et qu'une entrée séparée avait été construite. La dalle de béton et les fondations sont restées en place, de même que les poteaux. Le système électrique a été refait. Il y a un panneau électrique secondaire dans le garage et l'électricité est « alimentée » par le panneau principal de la maison; il n'y a qu'une seule facture d'électricité. Les canalisations d'eaux usées passent par la maison principale, tandis que la conduite de gaz va directement à la maison d'allée.

[8] La maison d'allée n'a jamais été louée, n'a jamais été utilisée comme Airbnb et n'a jamais fait office de lieu de travail. La belle-mère de l'appelant a été la première et unique occupante de la maison d'allée. L'appelant a estimé que s'il vendait sa maison, il faudrait également vendre le garage et la maison d'allée, car il ne pensait pas que la séparation serait autorisée.

[9] En plus de témoigner pour lui-même, l'appelant a appelé Rayeed Choudhury, l'agent des appels de l'Agence du revenu du Canada (ARC) chargé de ce dossier. Au moment de son implication dans cette affaire, M. Choudhury avait environ quatre ans et demi d'expérience à ce poste. Il a affirmé qu'il connaissait le remboursement pour les habitations neuves, mais a reconnu qu'il s'agissait de son premier dossier concernant une maison d'allée. J'ai conclu que M. Choudhury était un témoin crédible et généralement franc, mais son témoignage n'a apporté que très peu d'éléments de preuve utiles, voire aucun. Je ne le lui reproche pas.

[10] M. Choudhury a déclaré qu'il connaissait les pratiques et les orientations de l'ARC en matière de maisons d'allée. L'appelant a passé beaucoup de temps à interroger M. Choudhury, en citant des exemples dans les documents administratifs de l'ARC et en demandant lesquels étaient les plus similaires à la situation de l'appelant. Outre plusieurs questions hypothétiques, il a été demandé à M. Choudhury s'il était d'accord avec les renseignements contenus dans les documents de l'ARC. Je conclus que ce qu'un agent d'appel peut penser de ce que l'ARC a écrit dans ses documents administratifs publics n'est pas pertinent pour l'application de la loi aux circonstances de l'appelant. M. Choudhury a affirmé que les documents de l'ARC, tels que le bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-092 (pièce A-10; [bulletin B-092]), offrent une orientation, mais ne sont pas déterminants.

[11] M. Choudhury a reconnu qu'en examinant l'objection de l'appelant, il a conclu que les rénovations ne répondaient pas aux exigences de rénovations majeures conformément au paragraphe 256(2) de la LTA. Bien qu'il ne figure pas parmi les motifs de refus du remboursement dans l'avis de confirmation, M. Choudhury a déclaré qu'il avait également considéré que la maison d'allée n'était pas un bien nouvellement construit. Il a conclu qu'il s'agissait d'une annexe à une structure préexistante, à savoir le garage, qui faisait partie de la propriété de la maison principale.

#### **IV. Les thèses des parties**

##### ***La position de l'appelant***

[12] Dans sa demande, l'appelant a réclamé le remboursement pour habitations neuves au motif que la maison d'allée constituait des rénovations majeures au garage préexistant (voir la pièce A-4, Feuille de travail pour sommaire de construction; voir également les observations écrites de l'appelant au paragraphe 18). Dans son avis d'appel, l'appelant soutient principalement que la maison d'allée est un immeuble d'habitation ayant fait l'objet de rénovations majeures, mais il ajoute qu'à titre subsidiaire, la maison d'allée est une unité d'habitation nouvellement construite.

[13] Lors de l'audience, l'appelant a changé de position et s'est concentré sur son argument selon lequel la maison d'allée avec le garage était un immeuble d'habitation distinct nouvellement construit. Il a estimé que la maison d'allée répondait à la définition d'« immeuble d'habitation à logement unique » figurant au paragraphe 256(1) de la LTA parce qu'elle comprend un immeuble d'habitation qui ne contient pas plus de deux logements. Il a également fait valoir qu'elle répondait à la définition d'immeuble d'habitation figurant au paragraphe 123(1) de la LTA parce que [TRADUCTION] « la maison d'allée constitue un immeuble d'habitation en soi ». Selon lui, l'existence d'un garage ne modifie pas le caractère d'immeuble d'habitation de la maison d'allée. L'appelant fait valoir qu'il n'y avait pas d'immeuble d'habitation auparavant et qu'il y en a maintenant un, de sorte qu'il s'agit d'un nouvel immeuble d'habitation. Il a ajouté qu'il n'était pas nécessaire de démolir entièrement le garage et de repartir de zéro pour construire la maison d'allée afin d'avoir droit au remboursement.

[14] Bien que l'appelant ait parfois semblé confondre ses arguments, je traiterai ses observations sur les rénovations majeures comme un argument subsidiaire.

### *La position de l'intimé*

[15] L'intimé a fait valoir que l'appelant n'avait pas rénové de manière importante un immeuble d'habitation et qu'il n'avait pas non plus construit un nouvel immeuble d'habitation. L'intimé affirme que pour déterminer si l'appelant a droit au remboursement, il faut considérer la maison et le garage avec la maison d'allée comme un tout, car ils sont inséparables.

[16] L'intimé a affirmé que le garage séparé était une dépendance de la maison principale, de sorte que la maison d'allée est une rénovation d'un immeuble d'habitation qui comprend la maison principale. L'avocat de l'intimé a fait valoir que s'il n'y a pas de titre de propriété distinct, il ne peut pas y avoir de remboursement. Il a par la suite déclaré qu'il ne savait pas si un titre de propriété distinct était nécessairement une exigence. L'intimé a fait valoir que l'appelant ne répondait pas à la définition de la rénovation majeure, qui exige généralement que la totalité ou la quasi-totalité d'un bâtiment, sans tenir compte des éléments structurels essentiels, ait été supprimée ou remplacée, ce qui a été interprété comme signifiant 90 %.

### **V. Analyse**

[17] L'appelant a invoqué le document technique sur la taxe sur les produits et services dans lequel l'honorable Michael H. Wilson, ministre des Finances, a affirmé que [TRADUCTION] « grâce à ce système de remboursement de taxes, le gouvernement respectera son engagement de veiller à ce que le nouveau système ne constitue pas un obstacle à l'abordabilité du logement au Canada ». (Pièce A-14, août 1989, p. 19). L'appelant a suggéré qu'à la lumière de la crise du logement, ces déclarations étaient tout aussi importantes aujourd'hui qu'elles l'étaient à l'époque. Dans ses observations écrites, l'appelant a fait valoir que le refus du remboursement pour les maisons d'allée [TRADUCTION] « éliminerait la disponibilité d'un remboursement clé qui encouragerait autrement les constructions nécessaires pour faire face à la crise du logement. Cela pourrait à son tour avoir une incidence sur la disponibilité d'options de logement diversifiées, diminuer l'accessibilité au logement et augmenter l'étalement des banlieues, entre autres incidences » (observations écrites de l'appelant, par. 9).

[18] Il faudrait avoir la tête enfouie dans le sable pour ne pas reconnaître que le Canada est confronté à une crise nationale du logement et que des mesures sont prises pour relever ce défi. Cela dit, je dois tenir compte du fait que la disposition relative au remboursement pour habitations neuves en cause dans le présent appel



compte de nombreuses restrictions et conditions qui doivent être remplies, faute de quoi le remboursement n'est pas accordé. La disposition relative aux remboursements est une exception à l'objectif de la LTA, qui est de générer des recettes publiques. J'adopte le point de vue exprimé dans des affaires antérieures décrivant la disposition relative au remboursement comme une exception limitée et, en outre, comme une exception soigneusement adaptée à l'application de la TPS (voir *Canada c. Sneyd*, 2000 CanLII 15708 (CAF), par. 13; *Erickson c. La Reine*, 2001 CanLII 569 (CCI), par. 15).

[19] Je vais maintenant examiner les exigences particulières du paragraphe 256(2) de la LTA pour déterminer l'admissibilité de l'appelant au remboursement pour habitations neuves. Pour satisfaire à la condition énoncée à l'alinéa 256(2)a) de la LTA, l'appelant doit démontrer qu'en faisant construire la maison d'allée au-dessus d'un garage préexistant, il a soit construit, soit rénové en grande partie un immeuble d'habitation qui est un « immeuble d'habitation à logement unique ». Cette dernière expression est définie au paragraphe 256(1) comme incluant « un immeuble d'habitation à logements multiples ne contenant pas plus de deux habitations ». L'expression « immeuble d'habitation à logements multiples » est définie au paragraphe 123(1) de la LTA comme signifiant un « immeuble d'habitation, à l'exclusion d'un immeuble d'habitation en copropriété, qui contient au moins deux habitations ». La définition d'une « habitation » se trouve au paragraphe 123(1) de la LTA. Le terme est défini comme incluant une maison individuelle, une maison jumelée, une unité en copropriété, une maison mobile, un appartement ou des locaux similaires et a été interprété de manière large. Je conclus que la maison de l'appelant, décrite plus haut, est un appartement ou un local similaire et qu'elle répond à la définition d'habitation.

[20] Bien que les définitions soient quelque peu circulaires, le remboursement est destiné aux habitations qui ne contiennent pas plus de deux logements. Dans ces circonstances, que nous considérions l'ensemble de la propriété, y compris la maison principale et la maison attenante, ou que nous ne considérions que la maison d'allée au-dessus du garage, et si l'une ou l'autre est un immeuble d'habitation, il s'agit d'un immeuble d'habitation à logement unique.

[21] Ayant ainsi décidé, je dois examiner la définition de l'« immeuble d'habitation ». Le principal argument de l'appelant lors du procès, comme indiqué précédemment, est qu'en construisant la maison d'allée au-dessus de son garage préexistant, il a construit un nouvel immeuble d'habitation. L'intimé a fait valoir que la maison d'allée était une habitation, mais pas un immeuble d'habitation parce qu'elle n'avait pas de titre de propriété distinct. Le défendeur a fait valoir que la

Cour devait considérer la propriété, y compris la maison principale, comme un tout, le garage étant une dépendance de la maison principale et du terrain.

[22] L'ARC a donné des indications sur la façon dont elle pourrait traiter les « appartements accessoires » aux fins du remboursement pour habitations neuves. Je m'empresse d'ajouter qu'il s'agit là du point de vue de l'ARC, qu'il ne s'agit pas de droit et qu'il n'est pas contraignant pour cette Cour. Toutefois, comme l'a affirmé la Cour suprême du Canada, « [i]l est bien établi qu'en cas de doute sur le sens d'une disposition fiscale, la pratique administrative et l'interprétation adoptées par le ministre ont un certain poids, bien qu'elles ne soient pas des sources concluantes » (*Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, par. 10, citant *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851).

[23] Dans le bulletin B-092, précité, l'ARC écrit ce qui suit (aux pages 30-31) :

La construction d'un appartement accessoire peut donner droit au remboursement pour habitations neuves dans n'importe quelle des circonstances suivantes :

- l'appartement est construit à titre d'ajout à un bâtiment existant qui fait l'objet de rénovations majeures;
- l'appartement est construit à titre d'ajout au bâtiment existant et appartient, ou est censé appartenir, à une personne en vertu d'un titre distinct;
- un appartement autonome est séparé de la maison, de sorte qu'il constitue un bâtiment en soi. Dans cette situation, le remboursement serait fondé sur le fait qu'il y a un immeuble d'habitation nouvellement construit, plutôt qu'un immeuble existant ayant fait l'objet de rénovations majeures.

[24] L'ARC poursuit en donnant des exemples des situations décrites ci-dessus. L'exemple de « William L. » renvoie à la construction d'un bâtiment distinct qui sera un appartement accessoire autonome, lequel *ne lui appartiendra pas* en vertu d'un titre distinct, et suggère que William aurait droit au remboursement parce qu'il a construit un immeuble d'habitation neuf (bulletin B-092, précité, p. 31). Ainsi, il semble que, selon l'ARC, si la maison d'allée avait été construite directement sur le terrain plutôt que sur le garage préexistant, et en supposant que toutes les autres conditions soient remplies, l'appelant aurait eu droit au remboursement.

[25] La question se pose de savoir si le fait que la maison d'allée ait été construite sur le garage préexistant, plutôt que d'être autonome comme l'appartement accessoire construit par William L. dans l'exemple de l'ARC, la disqualifie en tant qu'immeuble d'habitation nouvellement construit. Je conclus que ce n'est pas le cas.

La maison d'allée est détachée de la maison principale et forme un immeuble d'habitation neuf là où, avant sa construction, il n'y en avait pas. En outre, je ne vois rien dans la définition de l'immeuble d'habitation qui exige que la maison de passage d'allée soit détenue en application d'un titre de propriété distinct pour satisfaire aux exigences de cette définition. Et comme il a été indiqué précédemment, l'exemple même de l'ARC indique le contraire.

[26] Je note que les deux parties ont invoqué la décision de notre Cour dans *Lemieux c. La Reine* (2009 CCI 17), dans laquelle le juge Tardif a conclu que l'appelant n'avait pas droit au remboursement pour habitations neuves. Dans *Lemieux*, l'appelant avait construit une annexe, au-dessus d'un garage pour deux voitures attaché à une résidence existante de 2 400 pieds carrés. Je conclus que les circonstances de cette décision sont tellement différentes de celles de l'espèce qu'elles ne sont que peu, voire pas du tout, utiles pour trancher la question soumise à la Cour.

[27] J'ai conclu que le témoignage de l'appelant concernant l'occupation de la maison d'allée était crédible. Il a déclaré que la maison d'allée avait été construite pour sa belle-mère. Bien qu'elle passe désormais une partie de son temps dans son appartement de copropriété de Waterloo où vivent son fils et sa famille, elle était la première et unique occupante et elle a vécu dans la maison d'allée sans interruption pendant plus d'un an. Je note que l'intimé a convenu que si je devais conclure que la belle-mère de l'appelant a vécu dans la maison d'allée pendant un an, l'appelant a satisfait à l'exigence selon laquelle il s'agit du lieu de résidence principal d'un proche (voir les définitions de « proche » au paragraphe 256(1) et de « lié » au paragraphe 126(2) de la LTA).

[28] Pour les motifs qui précèdent, je conclus que l'appelant remplit la condition énoncée dans les derniers mots de l'alinéa 256(2)a) de la LTA, selon laquelle l'immeuble d'habitation doit servir de résidence habituelle à l'un de ses proches. Comme la belle-mère de l'appelant a été la première et la seule personne à occuper la maison d'allée, la condition énoncée à l'alinéa 256(2)d) est également remplie.

[29] À ce stade, il convient de mentionner que la demande de remboursement pour habitations neuves (formulaire GST191), présentée en septembre 2021, n'a pas été soumise à la Cour. En outre, lorsqu'il soumet le formulaire GST191, le particulier qui fait la demande est tenu de remplir une Feuille de travail pour sommaire de construction (formulaire GST191-WS), et de la joindre au formulaire GST191. La feuille de travail complète n'a pas non plus été présentée à la Cour. L'appelant n'a produit en preuve que les pages 1, 2 et 3 du document de 12 pages. La partie C du

formulaire GST191-WS, pages 4 à 11, contient un tableau dans lequel le particulier qui demande le remboursement fournit des renseignements sur les détails de la construction et les factures, y compris le montant de la TPS payée. Malheureusement, et de manière surprenante, aucune des parties n'a pensé que le formulaire de demande et la feuille de travail complète constitueraient des renseignements utiles pour la Cour dans les circonstances du présent appel. Cela renforce peut-être l'idée que le fondement de la position de l'intimé selon laquelle le remboursement devrait être refusé n'était pas lié à l'exigence énoncée à l'alinéa 256(2)c) de la LTA.

[30] L'alinéa 256(2)c) de la LTA exige que le particulier qui demande le remboursement ait payé la taxe sur le fonds qui fait partie de l'immeuble ou sur toute amélioration qui y est apportée. Dans sa réponse, l'intimé a admis que [TRADUCTION] « le ministre a refusé la demande de l'appelant au motif qu'elle ne satisfaisait pas aux critères de l'alinéa 256(2)a) », mais a nié que [TRADUCTION] « le ministre n'a pas contesté les alinéas 256(2)b) à d) de la Loi de manière plus détaillée » (réponse, par. 7). L'intimé n'a pas autrement cité une telle « contestation ». Selon la réponse, le ministre n'a pas supposé que l'appelant avait payé des impôts sur le fonds ou sur les améliorations qui y ont été apportées. En outre, dans les motifs invoqués dans sa réponse, l'intimé n'a formulé aucune observation concernant la condition énoncée à l'alinéa 256(2)c). Je conclus que, du fait qu'il a payé la taxe sur les matériaux de construction et les services, ainsi que les frais tels que les honoraires de l'architecte liés à la construction de la maison d'allée, l'appelant a satisfait à cette exigence.

[31] Pour pouvoir bénéficier du remboursement pour habitations neuves, l'alinéa 256(2)b) de la LTA exige en outre que la juste valeur marchande de l'immeuble, au moment où la construction ou les rénovations majeures sont achevées, soit inférieure à 450 000 \$. La formule de calcul du remboursement prévue au paragraphe 256(2) prévoit que le remboursement est progressivement réduit lorsque la juste valeur marchande de la propriété dépasse 350 000 \$. Lorsque la juste valeur marchande atteint 450 000 \$, le remboursement est totalement supprimé. Dans la décision *Somers c. La Reine*, (2008 CCI 239, par. 4 [*Somers*]), le juge Webb a expliqué la pertinence de la juste valeur marchande aux fins du remboursement comme suit :

Par conséquent, si la juste valeur marchande de la résidence était de 350 000 \$ ou moins, la juste valeur marchande réelle n'est pas pertinente. Si la juste valeur marchande était supérieure à 350 000 \$ et inférieure à 450 000 \$, la juste valeur marchande réelle est pertinente, étant donné que la juste valeur marchande établie réduirait le montant du remboursement pour habitations neuves qui serait par ailleurs accordé. Si la juste valeur marchande de la résidence était de 450 000 \$ ou

plus, la juste valeur marchande réelle n'est pas pertinente, étant donné qu'aucun remboursement pour habitations neuves n'est accordé lorsque la juste valeur marchande d'une propriété se situe dans cette fourchette.

[32] À la lumière de la définition de l'immeuble d'habitation, le terrain immédiatement contigu au bâtiment qui est raisonnablement nécessaire à l'utilisation et à la jouissance du bâtiment en tant que lieu de résidence doit être inclus dans la détermination de la juste valeur marchande.

[33] L'appelant a acheté la propriété, y compris la maison principale et le garage détaché, en 2016 pour 810 000 \$. Lors de l'audience, l'intimé a soutenu que l'appelant n'avait pas droit au remboursement parce que la juste valeur marchande de la « propriété », définie comme comprenant la maison principale et la maison d'allée, dépassait 450 000 \$.

[34] Toutefois, comme j'ai conclu que l'appelant a construit un immeuble d'habitation neuf lorsqu'il a engagé quelqu'un pour construire la maison d'allée, le remboursement doit être calculé sur la base de la juste valeur marchande de la maison d'allée et du terrain sur lequel elle se trouve. J'ajouterais que cette conclusion est cohérente avec les propres affirmations de l'ARC dans l'Info TPS/TVH GI-168 (pièce A-11, p. 14-15).

[35] Je reconnais que la définition de la juste valeur marchande acceptée par les tribunaux se trouve dans la décision *Succession Henderson et Bank of New York c. M.R.N.* (73 DTC 5471, p. 5476 (C.F. 1re inst.)) dans laquelle le juge Cattanach a déclaré ce qui suit :

Dans son sens courant, me semble-t-il, cette expression désigne le prix le plus élevé que le propriétaire d'un bien peut raisonnablement s'attendre à tirer s'il le vend de façon normale et dans le cours ordinaire des affaires, le marché n'étant pas soumis à des pressions inhabituelles et étant constitué d'acheteurs disposés à acheter et des vendeurs disposés à vendre, qui n'ont entre eux aucun lien de dépendance et qui ne sont en aucune façon obligés d'acheter ou de vendre.

[36] Aucune des parties n'a fait appel à un expert pour donner un avis sur la juste valeur marchande de la maison d'allée. L'appelant témoigné qu'il avait tenté, en vain, de faire évaluer la maison d'allée. Il a communiqué avec deux évaluateurs agréés qui lui ont tous deux répondu qu'ils ne pouvaient pas fournir d'évaluation, car il n'y avait pas d'éléments comparables (voir également la pièce A-4, le formulaire GST191-WS). Dans sa demande de remboursement, l'appelant a utilisé

les coûts de construction de 255 607,90 \$, auxquels il a ajouté 100 000 \$ pour tenir compte de la valeur du terrain (voir la pièce A-4, formulaire GST191-WS).

[37] Dans la décision *Qureshi c. La Reine* (2006 CCI 485, par. 10), le juge en chef Bowman, tel était alors son titre, a déclaré qu'« [i]l n'y a tout simplement rien qui puisse justifier l'utilisation du coût ou du coût de remplacement pour évaluer le bien lorsqu'il existe un marché de biens comparables ». J'ajouterai que dans la décision *Somers*, précitée, le juge Webb n'a pas accepté le coût comme méthode d'évaluation appropriée, car il y avait des preuves de biens comparables à prendre en considération. J'accepte le témoignage de l'appelant selon lequel il n'a pas pu obtenir une évaluation de la maison d'allée auprès de deux évaluateurs agréés qui n'ont pas pu trouver d'éléments comparables. Je conclus que lorsqu'il n'existe pas de marché vers lequel se tourner, les coûts de construction qui représentent les dépenses sur lesquelles la TPS a été payée peuvent constituer une méthode d'évaluation appropriée, bien qu'imparfaite.

[38] Dans sa demande de remboursement, l'appelant a utilisé les coûts de construction de 255 607,90 \$, auxquels il a ajouté 100 000 \$ pour tenir compte de la valeur du terrain (voir la pièce A-4, formulaire GST191-WS). Je note qu'au paragraphe 14 de sa réponse, l'intimé a exposé des faits supplémentaires pour appuyer la cotisation, faits dont la charge de la preuve lui incombe (*Canada c. Loewen*, 2004 CAF 146, par. 10-11). Les alinéas 14a), b) et c) de la réponse sont rédigés comme suit : [TRADUCTION]

14. Le PGC expose en outre les faits supplémentaires suivants pour appuyer la cotisation faisant l'objet de l'appel :

a) La juste valeur marchande du bien, une fois les rénovations achevées, est au moins égale à 450 000,00 \$;

b) L'appelant a estimé la juste valeur marchande de la remise à 355 607,90 \$;

c) La JVM estimée par l'appelant était basée sur les coûts de construction et sur sa propre estimation de 100 000 \$ pour la partie de son terrain d'environ 30 pieds par 33 pieds que le garage occupait;

[39] L'intimé ne conteste nulle part dans sa réponse le montant des coûts de construction de 255 607,90 \$ sur lequel l'appelant a fondé le calcul du remboursement selon la feuille de travail partielle présentée en preuve. Cette somme n'a pas non plus été contestée par l'avocat de l'intimé lors de l'audience. En réponse aux questions de la Cour sur l'évaluation de 355 607,90 \$, l'avocat de l'intimé a

déclaré qu'il ne pouvait pas parler de la juste valeur marchande de la maison d'allée parce qu'elle ne pouvait pas être mise sur le marché.

[40] Je note que notre Cour a le pouvoir discrétionnaire de ne pas tenir compte des règles de preuve lorsqu'un appel est entendu sous le régime de la procédure informelle, comme c'est le cas en l'espèce (voir *Selmeci c. Canada*, 2002 CAF 293; *Suchon c. Canada*, 2002 CAF 282). Je m'empresse d'ajouter que la Cour d'appel fédérale et notre Cour ont affirmé que cela ne signifie pas qu'aucune règle de preuve ne s'applique et qu'un juge est obligé d'accepter tous les éléments de preuves qui sont présentés.

[41] J'aurais préféré que la feuille de travail complète, indiquant la tabulation du montant des coûts de construction, soit déposée en preuve. Toutefois, je suis prêt à accepter la somme de 255 607,90 \$ comme coûts de construction, étant donné qu'elle est indiquée sur la feuille de travail partielle (pièce A-4) et que l'intimé a inclus cette hypothèse de fait en combinant les paragraphes 14b) et c) dans la réponse sans soulever de réserves à ce sujet dans la réponse ou à l'audience.

[42] En ce qui concerne l'estimation de 100 000 \$ pour le terrain contigu à la maison d'allée, l'appelant n'a fourni aucun détail sur la manière dont il est parvenu à cette estimation, si ce n'est qu'il a tenu compte de la taille du terrain que le garage occupe. Il a fait valoir que les évaluateurs auxquels il s'était adressé avaient suggéré que le terrain aurait une valeur nominale puisqu'il ne pouvait pas être séparé et aménagé. Néanmoins, l'appelant a décidé d'attribuer une valeur de 100 000 \$ au terrain.

[43] Je note que la propriété a été achetée en 2016 pour 810 000 \$. J'ajouterai que dans sa réponse, l'appelant écrit que la Société d'évaluation foncière municipale a évalué la valeur de l'ensemble de la propriété en 2023 à 755 000 \$. Je comprends que de telles évaluations sont également imparfaites (voir, par exemple, *Somers*, précitée). Toutefois, ces deux évaluations fournissent des renseignements importants pour déterminer le caractère raisonnable de l'évaluation du terrain par l'appelant à 100 000 \$. L'intimé n'a pas contesté cette somme et n'a soulevé aucune question à ce sujet. À la lumière des renseignements ci-dessus, je conclus que la somme de 100 000 \$ attribuée au terrain est raisonnable.

[44] Aussi imparfaite soit-elle, je conclus que, aux fins du calcul du remboursement, l'appelant a établi que la valeur de la maison d'allée et du terrain contigu est de 355 607,90 \$.

[45] Pour être complet, et en raison du motif initial du ministre pour refuser le remboursement, je traiterai brièvement l'autre argument de l'appelant, à savoir qu'il a fait des rénovations majeures au garage, de sorte que la maison d'allée est admissible à titre d'immeuble d'habitation ayant fait l'objet de rénovations majeures. Je conclus que ce n'est pas le cas. Pour rénover, et a fortiori pour rénover en profondeur, un immeuble d'habitation, il faut d'abord qu'il y ait un immeuble d'habitation. J'ai déjà évoqué la définition de ce terme dans les présents motifs. À mon avis, le garage préexistant n'était pas en mesure, à lui seul, d'être occupé en tant que lieu de résidence; il ne s'agissait pas d'un immeuble d'habitation. Si je devais considérer l'ensemble du bien, y compris la maison principale, comme étant l'immeuble d'habitation aux fins de déterminer l'admissibilité au remboursement, je conclurais que l'appelant ne répond pas à la définition de « rénovations majeures » telle qu'elle a été interprétée dans la jurisprudence (voir, par exemple, *Whittall c. La Reine*, 2017 CCI 212). Par conséquent, l'argument subsidiaire de l'appelant selon lequel, en construisant la maison d'allée, il a apporté des rénovations majeures dans un immeuble d'habitation, comme le prévoit l'alinéa 256(2)a), doit être rejeté.

## **VI. Conclusion**

[46] Pour les motifs qui précèdent, je conclus que l'appelant remplit les conditions énoncées au paragraphe 256(2) de la LTA, et plus précisément la condition selon laquelle il doit avoir construit (ou engagé une autre personne pour construire) un immeuble d'habitation. Il a donc droit au remboursement pour habitations neuves calculé sur la base de ses coûts de construction de la maison d'allée et de la valeur du terrain contigu.

[47] Bien que l'appelant ait renoncé à sa demande de dépens à la fin de l'audience, probablement parce qu'il se sentait pressé par le temps, il a abordé cette question dans ses observations écrites. L'appelant a affirmé qu'il était un avocat très expérimenté et qu'il avait consacré au moins 50 heures à la préparation de son appel. Il estime qu'il devrait avoir droit à des dépens de 870 \$. L'appelant a fait valoir que la Cour jouit d'un large pouvoir discrétionnaire pour allouer les frais et dépens dans le cadre du présent appel. Il a cité plusieurs décisions, que je trouve inapplicables pour diverses raisons, notamment parce qu'il s'agissait d'appels interjetés en application d'une autre législation, comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou en application de la procédure générale, ou d'autres types d'affaires portées devant une cour différente.

[48] Mais surtout, à l'article 18.3009 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, le législateur a choisi de limiter la compétence de la Cour pour adjuger les frais et



dépens dans les recours en matière de TPS/TVH sous le régime de la procédure informelle. Par conséquent, aucuns frais et dépens ne peuvent être adjugés à l'appelant dans le présent appel (voir *Canada c. DiFlorio*, 2015 CAF 11, par. 9, *Wang c. La Reine*, 2021 CCI 86, par. 39).

[49] L'appel de la cotisation établie en application de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard du remboursement pour habitations neuves est accueilli, sans dépens, et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3<sup>e</sup> jour de mai 2024.

« Gabrielle St-Hilaire »

---

La juge St-Hilaire

**Annexe A – Définitions – Loi sur la taxe d'accise.**

**Définition d'un immeuble d'habitation à logement unique au paragraphe 256(1).**

<p><b><i>immeuble d'habitation à logement unique</i></b> Est assimilé à un immeuble d'habitation à logement unique :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li><b>a)</b> l'immeuble d'habitation à logements multiples de deux habitations;</li> <li><b>b)</b> tout autre immeuble d'habitation à logements multiples, s'il est visé à l'alinéa <b>c)</b> de la définition de <b><i>immeuble d'habitation</i></b> au paragraphe 123(1) et contient une ou plusieurs habitations qui sont destinées à être fournies comme chambres dans un hôtel, un motel, une auberge, une pension ou un gîte semblable et qui ne seraient pas considérées comme faisant partie de l'immeuble d'habitation si celui-ci n'était pas visé à cet alinéa. (<i>single unit residential complex</i>)</li> </ul>	<p><b>single unit residential complex</b> includes</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) a multiple unit residential complex that does not contain more than two residential units, and</li> <li>(b) any other multiple unit residential complex if it is described by paragraph (c) of the definition <b><i>residential complex</i></b> in subsection 123(1) and contains one or more residential units that are for supply as rooms in a hotel, motel, inn, boarding house, lodging house or similar premises and that would be excluded from being part of the residential complex if the complex were a residential complex not described by that paragraph. (immeuble d'habitation à logement unique)</li> </ul>
---	--

**Définition d'un immeuble d'habitation à logements multiples au paragraphe 123(1).**

<p><b><i>immeuble d'habitation à logements multiples</i></b> Immeuble d'habitation, à l'exclusion d'un immeuble d'habitation en copropriété, qui contient au moins deux habitations. (<i>multiple unit residential complex</i>)</p>	<p><b><i>multiple unit residential complex</i></b> means a residential complex that contains more than one residential unit, but does not include a condominium complex; (<i>immeuble d'habitation à logements multiples</i>)</p>
---	---

**Définition d'un immeuble d'habitation au paragraphe 123(1).**

<p><b><i>immeuble d'habitation</i></b></p> <p>a) La partie constitutive d'un bâtiment qui comporte au moins une habitation, y compris :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la fraction des parties communes et des dépendances et du fonds contigu au bâtiment qui est raisonnablement nécessaire à l'usage résidentiel du bâtiment,</li> <li>(ii) la proportion du fonds sous-jacent au bâtiment correspondant au rapport entre cette partie constitutive et l'ensemble du bâtiment;</li> </ul> <p>b) la partie d'un bâtiment, y compris la proportion des parties communes et des dépendances du bâtiment, et du fonds sous-jacent ou contigu à celui-ci, qui est attribuable à l'habitation et raisonnablement nécessaire à son usage résidentiel, qui constitue :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) d'une part, tout ou partie d'une maison jumelée ou en rangée, d'un logement en copropriété ou d'un local semblable qui est, ou est destinée à être, une parcelle séparée ou une autre division d'immeuble sur lequel il y a, ou il est prévu qu'il y ait, un droit de propriété distinct des droits de propriété des autres parties du bâtiment,</li> <li>(ii) d'autre part, une habitation;</li> </ul> <p>c) la totalité du bâtiment visé à l'alinéa a) ou du local visé au sous-alinéa b)(i), qui est la propriété d'un particulier, ou qui lui a été fourni par vente, et qui sert principalement de résidence au particulier, à son ex-époux ou ancien conjoint de fait ou à un particulier lié à ce particulier, y compris :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) dans le cas d'un bâtiment visé à l'alinéa a), les dépendances, le fonds sous-jacent et la partie du fonds contigu qui sont raisonnablement nécessaires à l'usage du bâtiment,</li> <li>(ii) dans le cas d'un local visé au sous-alinéa b)(i), la fraction des parties communes et des dépendances du</li> </ul>	<p><b><i>residential complex</i></b> means</p> <p>(a) that part of a building in which one or more residential units are located, together with</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) that part of any common areas and other appurtenances to the building and the land immediately contiguous to the building that is reasonably necessary for the use and enjoyment of the building as a place of residence for individuals, and</li> <li>(ii) that proportion of the land subjacent to the building that that part of the building is of the whole building,</li> </ul> <p>(b) that part of a building that is</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) the whole or part of a semi-detached house, rowhouse unit, residential condominium unit or other similar premises that is, or is intended to be, a separate parcel or other division of real property owned, or intended to be owned, apart from any other unit in the building, and</li> <li>(ii) a residential unit,</li> </ul> <p>together with that proportion of any common areas and other appurtenances to the building and the land subjacent or immediately contiguous to the building that is attributable to the unit and that is reasonably necessary for its use and enjoyment as a place of residence for individuals,</p> <p>(c) the whole of a building described in paragraph (a), or the whole of a premises described in subparagraph (b)(i), that is owned by or has been supplied by way of sale to an individual and that is used primarily as a place of residence of the individual, an individual related to the individual or a former spouse or common-law partner of the individual, together with</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) in the case of a building described in paragraph (a), any appurtenances to the building, the land subjacent to the building and that part of the land immediately contiguous to the building, that are reasonably necessary for the use and enjoyment of the building, and</li> </ul>
---	--

<p>bâtiment, et du fonds sous-jacent ou contigu à celui-ci, qui est attribuable à l'immeuble et raisonnablement nécessaire à son usage;</p> <p><b>d)</b> une maison mobile, y compris ses dépendances et, si elle est fixée à un fonds (sauf un emplacement dans un parc à roulettes résidentiel) destiné à en permettre l'usage résidentiel, le fonds sous-jacent ou contigu qui est attribuable à la maison et qui est raisonnablement nécessaire à son usage résidentiel;</p> <p><b>e)</b> une maison flottante.</p> <p>Ne sont pas des immeubles d'habitation tout ou partie d'un bâtiment qui est un hôtel, un motel, une auberge, une pension ou un gîte semblable, ni le fonds et les dépendances qui y sont attribuables, si le bâtiment n'est pas visé à l'alinéa c) et si la totalité ou la presque totalité des baux, licences ou accords semblables, aux termes desquels les habitations dans le bâtiment ou dans la partie de bâtiment sont fournies, prévoient, ou sont censés prévoir, des périodes de possession ou d'utilisation continues de moins de 60 jours. (<i>residential complex</i>)</p>	<p><b>(ii)</b> in the case of a premises described in subparagraph (b)(i), that part of any common areas and other appurtenances to the building and the land subjacent or immediately contiguous to the building that is attributable to the unit and that is reasonably necessary for the use and enjoyment of the unit,</p> <p><b>(d)</b> a mobile home, together with any appurtenances to the home and, where the home is affixed to land (other than a site in a residential trailer park) for the purpose of its use and enjoyment as a place of residence for individuals, the land subjacent or immediately contiguous to the home that is attributable to the home and is reasonably necessary for that purpose, and</p> <p><b>(e)</b> a floating home,</p> <p>but does not include a building, or that part of a building, that is a hotel, a motel, an inn, a boarding house, a lodging house or other similar premises, or the land and appurtenances attributable to the building or part, where the building is not described in paragraph (c) and all or substantially all of the leases, licences or similar arrangements, under which residential units in the building or part are supplied, provide, or are expected to provide, for periods of continuous possession or use of less than sixty days; (<i>immeuble d'habitation</i>)</p>
--	--

### Définition d'un logement au paragraphe 123(1).

<p><b>habitation</b> Maison individuelle, jumelée ou en rangée, unité en copropriété, maison mobile, maison flottante, appartement, chambre d'hôtel, de motel, d'auberge ou de pension, chambre dans une résidence d'étudiants, d'aînés, de personnes handicapées ou d'autres particuliers ou tout gîte semblable, ou toute partie de ceux-ci, qui est, selon le cas :</p> <p><b>a)</b> occupée à titre résidentiel ou d'hébergement;</p> <p><b>b)</b> fournie par bail, licence ou accord semblable, pour être utilisée à titre résidentiel ou d'hébergement;</p>	<p><b>residential unit</b> means</p> <p><b>(a)</b> a detached house, semi-detached house, rowhouse unit, condominium unit, mobile home, floating home or apartment,</p> <p><b>(b)</b> a suite or room in a hotel, a motel, an inn, a boarding house or a lodging house or in a residence for students, seniors, individuals with a disability or other individuals, or</p> <p><b>(c)</b> any other similar premises,</p> <p>or that part thereof that</p> <p><b>(d)</b> is occupied by an individual as a place of residence or lodging,</p>
--	--

<p><b>c)</b> vacante et dont la dernière occupation ou fourniture était à titre résidentiel ou d'hébergement;</p> <p><b>d)</b> destinée à servir à titre résidentiel ou d'hébergement sans avoir servi à une fin quelconque. (<i>residential unit</i>)</p>	<p><b>(e)</b> is supplied by way of lease, licence or similar arrangement for the occupancy thereof as a place of residence or lodging for individuals,</p> <p><b>(f)</b> is vacant, but was last occupied or supplied as a place of residence or lodging for individuals, or</p> <p><b>(g)</b> has never been used or occupied for any purpose, but is intended to be used as a place of residence or lodging for individuals; (<i>habitation</i>)</p>
--	---

RÉFÉRENCE : 2024 CCI 58

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2023-465(GST)I

INTITULÉ : ARLO LITMAN c. SA MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa, Canada

DATE DE L'AUDIENCE : Le 21 février 2024

MOTIFS DU JUGEMENT : La juge Gabrielle St-Hilaire

DATE DU JUGEMENT : Le 3 mai 2024

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocat de l'intimé : Alex Hibberd

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

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