

Ottawa, le lundi 27 juillet 1998

Appel n° AP-96-217

EU ÉGARD À un appel entendu le 6 octobre 1997 aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national le 20 novembre 1996 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.17 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ENTRE

HI-GROVE HOLDINGS LTD.

Appelant

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

L'appel est admis.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

Patricia M. Close

Patricia M. Close
Membre

Raynald Guay

Raynald Guay
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appel n° AP-96-217

HI-GROVE HOLDINGS LTD.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi) à l'égard d'une détermination du ministre du Revenu national qui a eu pour effet de rejeter la demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) pour habitations neuves faite par l'appelant aux termes du paragraphe 121(3) de la Loi. Deux questions sont en litige dans le présent appel. La première consiste à déterminer si l'appelant, l'entrepreneur d'un immeuble d'habitation à usage locatif de 57 logements qui n'était pas propriétaire du terrain sur lequel ledit immeuble a été construit, peut être considéré comme étant un « constructeur » aux termes de l'article 123 de la Loi et donc comme ayant droit au remboursement de la TVF pour habitations neuves aux termes de l'article 121 de la Loi. La deuxième question en litige consiste à déterminer si la construction de l'immeuble était achevée à plus de 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991. Dans un exposé conjoint des faits déposé par les parties à l'audience, il a été convenu que, selon les données réelles sur les coûts de la construction de l'immeuble, le pourcentage achevé de l'immeuble d'habitation était inférieur à 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991 si le coût du permis de construire et les frais d'aménagement sont exclus du calcul et supérieur à 25 p. 100 s'ils y sont inclus. Autrement dit, la deuxième question en litige consiste à déterminer si le coût du permis de construire et les frais d'aménagement doivent être inclus dans le calcul du pourcentage achevé.

DÉCISION : L'appel est admis. Le Tribunal est d'avis que l'appelant répondait à toutes les conditions énoncées au sous-alinéa a)(iii) de la définition de « constructeur » qui se trouve au paragraphe 123(1) de la Loi et pouvait donc être considéré comme étant un « constructeur » aux termes de ladite disposition. Quant à la deuxième question en litige, le Tribunal est d'avis que le coût du permis de construire et les frais d'aménagement font plus correctement partie du coût du bâtiment que du coût du terrain. En outre, la définition de l'expression « immeuble d'habitation », énoncée au paragraphe 123(1) de la Loi, comprend plus que le bâtiment comme tel; elle englobe aussi le terrain. Par conséquent, le Tribunal conclut que le coût du permis de construire et les frais d'aménagement auraient dû être inclus dans le calcul du pourcentage achevé de l'immeuble et que ledit immeuble était donc achevé à plus de 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991.

Lieu de l'audience : Vancouver (Colombie-Britannique)

Date de l'audience : Le 6 octobre 1997

Date de la décision : Le 27 juillet 1998

Membres du Tribunal : Arthur B. Trudeau, membre président

Patricia M. Close, membre

Raynald Guay, membre

Avocat pour le Tribunal : Joël J. Robichaud

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Joanne K. Glover, pour l'appelant

Edward (Ted) Livingstone, pour l'intimé

Appel n° AP-96-217

HI-GROVE HOLDINGS LTD.

Appelant

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président
PATRICIA M. CLOSE, membre
RAYNALD GUAY, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ (la Loi) à l'égard d'une détermination du ministre du Revenu national qui a eu pour effet de rejeter la demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF) pour habitations neuves, faite par l'appelant, s'élevant à 138 135 \$, aux termes du paragraphe 121(3) de la Loi.

Au cours de la période visée, l'appelant était entrepreneur en construction d'habitations neuves. En 1990, l'appelant a amorcé la construction d'un immeuble à usage locatif de 57 logements, au 33392, avenue Mayfair, Abbotsford (Colombie-Britannique). La période de construction de l'immeuble recoupe la période de transition de la TVF à la taxe sur les produits et services (TPS). Le titre de propriété du terrain sur lequel l'immeuble a été construit était enregistré au nom de la société W & I Contracting Ltd. (W&I). M. Dave Wiebe et son épouse étaient propriétaires à part entière de l'appelant et en avaient le contrôle, tandis que M. Wiebe était propriétaire à part entière de W&I et en avait le contrôle. Le 14 septembre 1990, W&I a demandé un permis de construire à la Corporation of the District of Matsqui. L'appelant a été désigné comme étant l'entrepreneur général. Le 17 octobre 1990, la Corporation of the District of Matsqui a calculé le montant des frais d'aménagement du projet.

Le 28 février 1992, l'appelant a déposé une demande de remboursement de la TVF pour habitations neuves relativement à la propriété. La demande de l'appelant a été rejetée du fait que, au 1^{er} janvier 1991, l'immeuble en question n'était pas achevé à 25 p. 100. L'intimé s'est appuyé sur une lettre datée du 28 janvier 1991, provenant de la société Concost Consultants Inc., qui indiquait que l'immeuble d'habitation était achevé à 15,7 p. 100 au 4 janvier 1991. L'appelant a signifié un avis d'opposition le 6 juillet 1992. Le 20 novembre 1996, l'intimé a rendu un avis de décision rejetant l'opposition et confirmant la détermination. À titre de motif supplémentaire du rejet de la demande, l'intimé a déclaré que l'appelant n'était pas le « constructeur » de l'immeuble, puisqu'il n'était pas propriétaire du terrain sur lequel l'immeuble était construit.

Deux questions sont en litige dans le présent appel. La première consiste à déterminer si l'appelant peut être considéré comme étant un « constructeur » aux termes de l'article 123 de la Loi et donc comme ayant droit au remboursement de la TVF pour habitations neuves aux termes de l'article 121 de la Loi. La deuxième question en litige consiste à déterminer si la construction de l'immeuble était achevée à plus

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.

de 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991. Dans un exposé conjoint des faits déposé par les parties à l'audience, il a été convenu que, selon les données réelles sur les coûts de la construction de l'immeuble d'habitation, le pourcentage achevé de l'immeuble d'habitation était inférieur à 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991 si le coût du permis de construire et les frais d'aménagement étaient exclus du calcul et supérieur à 25 p. 100 s'ils y étaient inclus. Autrement dit, la deuxième question en litige consiste à déterminer si le coût du permis de construire et les frais d'aménagement doivent être inclus dans le calcul du pourcentage achevé.

M. Wiebe, actionnaire et administrateur de W&I, a témoigné au nom de l'appelant à l'audience. Il a expliqué que, en 1990 et en 1991, l'appelant exploitait une entreprise de construction d'immeubles d'habitation, tandis que W&I était propriétaire et exploitante d'immeubles d'habitation. M. Wiebe a témoigné que W&I était la propriétaire du terrain sis au 33392, avenue Mayfair, sur lequel l'appelant a construit un immeuble d'habitation de 57 logements. Il a expliqué que W&I avait conclu une entente avec l'appelant visant la construction d'un immeuble d'habitation au prix coûtant. L'appelant n'a donc tiré aucun bénéfice de la construction du bâtiment.

M. Wiebe a témoigné que W&I a présenté une demande de permis de construire en septembre 1990 et que celui-ci a été délivré en deux étapes : en premier lieu, un permis a été délivré en octobre 1990 pour la construction des fondations, puis W&I a obtenu le permis pour la construction de l'immeuble comme tel en novembre de la même année. Il a expliqué que les permis ont été délivrés séparément pour permettre à l'appelant de commencer la construction plus tôt. Il a témoigné que, avant d'obtenir le permis pour les fondations, l'appelant avait procédé aux travaux d'excavation, de déblaiement du terrain et de coffrage, et avait mis en place les tiges d'acier d'armature. Une fois le permis pour les fondations délivré, l'appelant a commencé la construction comme telle. M. Wiebe a expliqué que, avant la délivrance du permis de construire, l'appelant avait confié à une équipe de travaux de charpente la tâche de préfabriquer les murs. Ces murs ont été érigés après la délivrance du permis de construire.

M. Wiebe a expliqué que, pour obtenir un permis de construire, W&I a dû soumettre un ensemble complet de plans et dessins, y compris des dessins d'architecture, de structure, d'aménagement paysager, de génie civil et d'autres dessins d'importance mineure, afin de prouver la conformité de l'édifice aux divers règlements municipaux. Il a aussi témoigné que l'appelant a payé les frais d'aménagement à la municipalité relativement à la construction du bâtiment, et que leur calcul a été fondé sur une unité de logement. Il a ajouté que le montant payé pour les frais d'aménagement est affecté à diverses fins, comme la station d'épuration des eaux usées, l'eau, les parcs et les égouts. M. Wiebe a témoigné que, dans toutes les municipalités où il a travaillé, les frais d'aménagement sont toujours calculés selon une unité de logement et qu'ils sont toujours payables avant la délivrance du permis de construire. La seule chose qui varie est le montant des frais. M. Wiebe a témoigné que le projet de construction a été financé par l'appelant, par l'intermédiaire de la Banque Canadienne Impériale de Commerce, que l'appelant avait physiquement possession du terrain aux fins de la réalisation du projet de construction et qu'il n'y a jamais eu de cession officielle du terrain entre l'appelant et W&I avant le 1^{er} janvier 1991.

En réponse aux questions du Tribunal, M. Wiebe a expliqué que le permis de construire n'est délivré que lorsque les frais d'aménagement sont acquittés. Il a ajouté qu'il est possible d'acheter un terrain pour lequel les frais ont été acquittés. M. Wiebe a confirmé que les frais d'aménagement du projet en question étaient de 189 795,75 \$ et que le coût du permis de construire était de 7 933,00 \$. Il a expliqué que la répartition des frais d'aménagement comprenait environ 12 000 \$ pour la station d'épuration des eaux d'égout, 8 000 \$ pour l'alimentation en eau, 30 000 \$ pour les égouts pluviaux, 84 000 \$ pour les routes

et 53 000 \$ pour les parcs. Il a expliqué que, d'une façon générale, les frais d'aménagement ont tendance à être plus élevés en milieu urbain.

En ce qui concerne la première question en litige, l'avocate de l'appelant a soutenu qu'il n'était pas nécessaire que l'appelant soit propriétaire du terrain pour être considéré comme étant un « constructeur » aux termes de la Loi. Il suffit que l'appelant ait possession de l'immeuble. Elle a soutenu que la question de savoir si quelqu'un a possession d'un bien est une question de fait qui doit être déterminée en tenant compte des circonstances uniques de chaque cas. Elle s'est reportée à une citation tirée d'*Anger and Honsberger Law of Real Property*² à l'appui de son argument. Elle a soutenu que le fait que l'appelant était l'entrepreneur et le constructeur de l'immeuble, le fait qu'il a réalisé l'aménagement paysager et le fait que l'appelant et W&I étaient, pour l'essentiel, une seule et même société démontre que l'appelant avait possession du bien. Citant un autre passage d'*Anger and Honsberger Law of Real Property*, l'avocate a soutenu que le simple fait que l'appelant avait physiquement possession du terrain démontre que l'appelant avait un droit de propriété. Elle a allégué que, dans certaines circonstances, le véritable propriétaire peut ne pas avoir possession du terrain et vice versa. Elle a soutenu que le fait que l'appelant a procédé à l'excavation et au déblaiement, et a aménagé le terrain démontre que l'appelant en avait possession.

Selon l'avocate de l'appelant, ce dernier répond à la définition de « constructeur » aux termes du sous-alinéa b)(ii) de ladite définition énoncée au paragraphe 123(1) de la Loi, c'est-à-dire que l'appelant a acquis un droit sur l'immeuble au moment où il était en construction. L'avocate a aussi soutenu que l'appelant n'est pas exclu de la définition susmentionnée aux termes de l'alinéa f) de la définition de « constructeur » du fait qu'il n'est pas un « *individual* » (« particulier »). Elle a fait observer que le mot « *individual* » est défini, dans la version anglaise seulement de la Loi, comme étant « *a natural person* » (« une personne physique »). À ce titre, l'exclusion ne s'applique pas à l'appelant, qui est une société. L'avocate s'est appuyée sur la *Builders Lien Act*³ de la Colombie-Britannique et sur les dispositions législatives sur les privilèges du constructeur en Colombie-Britannique pour étayer son argument selon lequel l'appelant avait un droit sur le terrain. Pour l'essentiel, elle a soutenu qu'un droit sur le terrain ou un privilège est acquis dès que des travaux sont effectués ou que des matériaux sont fournis. En outre, une fois qu'il existe, toutes les parties du bien sont grevées du privilège.

L'avocate de l'appelant a soutenu que, dans l'affaire *Michael et Arlene Tugwell c. Le ministre du Revenu national*⁴, le Tribunal n'a pas conclu que, pour avoir droit au remboursement de la TVF pour habitations neuves, le demandeur devait être propriétaire du terrain. Elle a soutenu que tirer une telle conclusion aurait été contraire à la Loi, qui prévoit qu'une personne qui a « possession » d'une propriété ou un « droit » sur celle-ci peut être considérée comme étant le « constructeur ». L'avocate s'est reportée à la décision du Tribunal dans l'affaire *Brial Holdings Ltd. c. Le ministre du Revenu national*⁵, où il a été décidé qu'un entrepreneur qui n'était pas propriétaire du terrain sur lequel un immeuble d'habitation avait été construit avait un droit sur l'immeuble d'habitation au moment où il était en construction, puisque l'entrepreneur fournissait tous les matériaux et la main-d'œuvre.

2. A.H. Oosterhoff et W.B. Rayner, vol. 1, 2^e éd., Aurora, Canadian Law Book, 1985.

3. R.S.B.C. 1979, ch. 40.

4. Tribunal canadien du commerce extérieur, appel n° AP-92-278, le 2 mai 1994.

5. Appel n° AP-92-039, le 27 juillet 1993.

Quant à la deuxième question en litige, l'avocate de l'appelant a invoqué la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Richard B. Stursberg c. Le ministre du Revenu national*⁶ et a soutenu que, puisque les frais d'aménagement n'étaient payables qu'au moment de la délivrance du permis de construire, ils doivent être associés au coût de construction du bâtiment et non au coût d'acquisition ou de possession du terrain. L'avocate a invoqué la décision du Tribunal dans l'affaire *Simon et Jean Clarke c. Le ministre du Revenu national*⁷ à l'appui de son argument selon lequel il convient de prendre en considération les normes établies dans l'industrie pour déterminer l'interprétation à donner à certaines dispositions de la Loi. Elle a fait observer que, dans cette dernière affaire, le Tribunal a invoqué les normes établies par l'industrie pour déterminer que l'« excavation » était comprise dans l'ensemble des activités de « construction ».

L'avocate a fait référence à un guide, intitulé « *Recommended Accounting Practices for Real Estate Investment and Development Companies* »⁸, préparé par l'Institut canadien des compagnies immobilières publiques pour combler une lacune qui avait émergé dans l'application des règles de l'Institut Canadien des Comptables Agréés. Elle s'est reportée à l'article 204 du guide, « *Development and Construction Costs* » (« Coûts d'aménagement et de construction »), qui indique, notamment, ce qui suit : « *Whether such costs should be charged to the land or building account depends on the nature of the cost and the circumstances. Typically, when such costs relate to a land project, they should be capitalized to the land component. On the other hand, if the project involved the construction of houses or an income-producing property, such costs would be capitalized to the housing or building component* »⁹ (« La question de savoir si de tels coûts devraient être imputés au poste du terrain ou au poste du bâtiment dépend de la nature des coûts et des circonstances. Normalement, lorsque de tels coûts sont associés à un projet d'aménagement de terrain, ils devraient être capitalisés avec le composant terrain. D'autre part, si le projet comportait la construction de maisons ou d'un bien productif de revenu, de tels coûts devraient être capitalisés avec le composant maison ou bâtiment »). L'avocate s'est aussi appuyée sur d'autres parties du guide et a soutenu que, lorsqu'une activité de construction comprend un terrain et un bâtiment, les frais d'aménagement doivent être imputés au bâtiment et non au terrain. À l'appui de son argument, elle s'est reportée à la *Municipal Act*¹⁰ de la Colombie-Britannique, qui prévoit que les frais d'aménagement sont imposés sur le permis de construire, lequel autorise la construction d'un bâtiment.

L'avocate de l'appelant a fait observer que le paragraphe 121(3) de la Loi a été modifié en 1992 et que la mention de « construction » a été ajoutée devant celle d'« immeuble ». L'avocat de l'intimé l'a alors interrompue et a déclaré que la modification n'est entrée en vigueur que le 15 septembre 1992 et ne s'appliquait pas à l'appelant, puisque cette dernière avait déposé sa demande avant cette date. En tout état de cause, l'avocate de l'appelant a soutenu que la « construction de l'immeuble » doit signifier la construction du terrain et du bâtiment et non seulement celle du bâtiment. Elle a soutenu que, en donnant aux termes de la loi leur sens courant et ordinaire, le Tribunal conclura qu'à la fois les coûts associés au terrain et ceux associés au bâtiment doivent être inclus dans la détermination du pourcentage achevé. Elle a invoqué la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Jake Friesen c. Sa Majesté la Reine*¹¹ à l'appui de son affirmation selon laquelle les termes d'une loi doivent être interprétés selon leur sens courant et ordinaire, à

6. Non publiée, numéros du greffe 88-33(IT), 87-1983(IT), 88-31(IT), 88-32(IT), 88-34(IT), 88-35(IT), 88-36(IT) et 88-120(IT), le 9 janvier 1990.
7. Appel n° AP-92-065, le 18 mars 1994.
8. L'Institut canadien des compagnies immobilières publiques, septembre 1990.
9. *Ibid.* paragr. 204.3.
10. R.S.B.C. 1979, ch. 290.
11. [1995] 3 R.C.S. 103, numéro du greffe 23922, le 21 septembre 1995.

moins que la Cour ou le Tribunal qui les interprète ne les estime ambigus. Ce n'est que dans de telles circonstances qu'il est possible d'invoquer l'intention du Parlement. L'avocate de l'appelant s'est reportée à des articles de la Loi où les termes « construction du bâtiment » se retrouvent, à l'appui de son argument selon lequel la « construction de l'immeuble » doit signifier autre chose, c'est-à-dire, en l'espèce, la construction du terrain et du bâtiment. Elle a soutenu que les termes de la Loi sont clairs. À ce titre, toute tentative de l'avocat de l'intimé visant à soutenir que l'intention du Parlement que les coûts associés à la construction de l'immeuble se limitent aux coûts associés à la construction du bâtiment doit être rejetée.

L'avocate de l'appelant a soutenu que ses arguments devraient être acceptés, malgré l'existence d'une politique préliminaire¹² du ministère du Revenu national (Revenu Canada) qui indique que « *the cost of land and costs associated with the acquisition and maintenance of the land ... incurred prior to 1991 should not be included in the determination of the percentage of completion of the complex* » (« le coût du terrain et les coûts associés à l'acquisition et à l'entretien du terrain [...] engagés avant 1991 ne devraient pas être inclus dans la détermination du pourcentage achevé de l'immeuble d'habitation »). Ce document mentionne aussi que « *[t]his position is consistent with the Department of Finance press releases ... where it was proposed that section 121 be amended, effective January 15, 1992, to clarify that it is the degree of physical construction or substantial renovation of a building that is to be taken into consideration* » (« une telle position est cohérente avec les communiqués du ministère des Finances [...] où il a été proposé que l'article 121 soit modifié, à compter du 15 janvier 1992, pour préciser le degré de construction ou des rénovations majeures d'un bâtiment qui doit être pris en considération ») et que « *the definition of "specified residential complex" refers to its construction or substantial renovation. Land is not generally regarded as being constructed or renovated* » (« la définition de l'expression "immeuble d'habitation déterminé" réfère à sa construction ou à des rénovations majeures. Un terrain n'est en général pas considéré comme étant construit ou rénové »). L'avocate s'est reportée à la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *227287 Alberta Ltd. c. Sa Majesté la Reine*¹³ à l'appui de son argument selon lequel pour interpréter les lois, il faut tenir compte des termes des lois et non de l'intention des fonctionnaires du gouvernement.

L'avocate de l'appelant a fait observer que la politique préliminaire susmentionnée prévoit que les « *costs ... integral to the construction process* » (« coûts [...] qui font partie intégrante du procédé de construction ») peuvent être inclus dans la détermination du pourcentage achevé de la construction. Invoquant ses arguments précédents, elle a soutenu que de tels coûts doivent inclure les frais d'aménagement et le coût du permis de construire. Enfin, l'avocate a soutenu que, dans la plupart des cas, y compris dans une des discussions d'experts de Revenu Canada même¹⁴, il est normalement considéré que la période de construction commence au moment de l'aménagement de l'emplacement.

En ce qui concerne la première question en litige, l'avocat de l'intimé a soutenu que l'appelant n'était pas le « constructeur » de l'immeuble, au sens de la définition de ce terme au paragraphe 123(1) de la Loi, et ne pouvait donc demander le remboursement de la TVF pour habitations neuves. Si le Tribunal conclut que l'appelant était, de fait, le « constructeur », l'avocat a alors soutenu que l'appelant n'est pas admissible au remboursement, puisque l'immeuble était achevé à moins de 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991.

12. Cahier de jurisprudence de l'appelant, onglet 21.

13. [1997] A.C.I. n° 470 (QUICKLAW), numéro du greffe 96-1650(GST)I, le 28 mai 1997.

14. *Creative Tax Planning for Real Estate Transactions - Beyond Tax Reform et Into the 1990s*, préparé par l'Association canadienne d'études fiscales pour la Corporate Management Tax Conference 1989.

L'avocat a soutenu qu'il ne peut exister, aux fins de la Loi, qu'un seul constructeur pour chaque immeuble d'habitation. Si tel n'était pas le cas, plusieurs personnes pourraient demander le même remboursement de la TVF pour habitations neuves. L'avocat s'est reporté au sous-alinéa a)(iii) de la définition de « constructeur » énoncée au paragraphe 123(1) de la Loi, qui indique qu'un « constructeur » est la personne qui réalise, elle-même ou par un intermédiaire, à un moment où elle a un droit sur le terrain sur lequel l'immeuble d'habitation est situé, la construction ou des rénovations majeures de l'immeuble d'habitation. Il a soutenu que W&I était le constructeur aux termes de la Loi parce que, durant la période en question, elle était propriétaire du terrain sur lequel l'immeuble a été construit. Elle a engagé une autre personne, c'est-à-dire l'appelant, pour construire l'immeuble en son nom. L'avocat a soutenu que, puisque W&I était le constructeur, l'appelant ne peut donc l'avoir été puisqu'il ne peut en exister qu'un seul aux termes de la Loi.

En outre, l'avocat de l'intimé a soutenu que l'appelant n'avait pas un droit suffisant sur le terrain pour être considéré comme étant le « constructeur » aux termes de la Loi. Il a ajouté que l'alinéa b) de la définition du mot « constructeur » prévoit les situations où le bâtiment est vendu en cours de construction et qu'un nouveau propriétaire prend possession de l'immeuble. L'avocat a soutenu qu'il est ainsi possible au nouveau constructeur d'éviter une double imposition. Il a ajouté que, dans l'affaire *Brial*, un propriétaire d'un terrain avait engagé un entrepreneur pour construire une maison sur le terrain. Il a ensuite cédé à l'entrepreneur ses droits au remboursement de la TVF pour habitations neuves. Le Tribunal a invoqué l'alinéa b) et a conclu que l'entrepreneur était effectivement le constructeur. Le Tribunal a aussi conclu à l'existence d'une fourniture taxable au moment de la revente de la maison au propriétaire du bien, un critère qui devait être satisfait dans le cas d'une maison individuelle par opposition à un immeuble d'habitation, même s'il n'existait qu'un contrat de construction de maison entre le propriétaire du bien et l'entrepreneur. Le Tribunal a donc conclu que l'entrepreneur avait droit au remboursement de la TVF pour habitations neuves.

L'avocat de l'intimé a soutenu que la seule différence entre les affaires *Brial* et *Tugwell* est que, dans l'affaire *Brial*, c'est le propriétaire du bien qui a demandé le remboursement. Selon l'avocat, la décision rendue dans l'affaire *Tugwell* a infirmé celle rendue dans l'affaire *Brial*, étant donné que, dans l'affaire *Tugwell*, le Tribunal a conclu que le demandeur n'avait pas droit au remboursement étant donné l'absence de fourniture taxable par vente. L'avocat a soutenu que, puisque la décision dans l'affaire *Tugwell* a été rendue après celle dans l'affaire *Brial*, le Tribunal était alors mieux au fait de l'article de la Loi. Il a fait observer que, dans l'affaire *Tugwell*, le Tribunal a déclaré que la disposition sur le remboursement avait pour objet d'éviter la double imposition et non d'exonérer quiconque de la taxe. L'avocat a soutenu qu'il est important de prendre note que, dans l'affaire *Tugwell*, le Tribunal a mentionné que l'entrepreneur aurait pu présenter une demande de remboursement de la TVF à l'inventaire, mais que le Tribunal n'a jamais mentionné que l'entrepreneur aurait pu présenter une demande de remboursement de la TVF pour habitations neuves. L'avocat a soutenu que le Tribunal ne devrait pas adopter la décision qu'il a rendue dans l'affaire *Brial*, et plus précisément, ses conclusions sur la définition du mot « constructeur ». L'avocat a soutenu qu'il n'y aurait pas, en l'espèce, de double imposition si l'appelant n'obtenait pas le remboursement, puisque W&I est la société qui doit payer la TPS sur le bâtiment. Il a fait observer que l'appelant recouvrerait tous ses coûts de W&I. Il a soutenu que les coûts incluraient la TVF et la TPS.

Quant à la deuxième question en litige, l'avocat de l'intimé a soutenu que le coût de construction s'entend des coûts associés au montage physique comme tel du bâtiment et n'inclut pas le coût du permis de construire et les frais d'aménagement. Selon l'avocat, ces coûts sont associés au coût du terrain, lequel le Parlement n'a jamais eu l'intention d'inclure dans le calcul du pourcentage achevé de la construction, pour les raisons suivantes : 1) aucune TVF ni TPS n'a été payée sur le coût du permis de construire et les frais d'aménagement; 2) de tels coûts varient d'une région du pays à l'autre; par conséquent, il serait très injuste

de les inclure dans le calcul du pourcentage achevé de l'immeuble d'habitation. L'avocat s'est reporté aux rapports des experts, qui distinguent les coûts essentiels et les coûts accessoires, comme les coûts en litige, pour arriver à la comparaison convenable de divers projets de construction. Enfin, l'avocat a soutenu que, selon lui, le mot « construction », tel qu'il est utilisé dans la loi, est ambigu. En outre, il a ajouté que le mot est également ambigu dans l'industrie.

En réponse, l'avocate de l'appelant a soutenu que le fait que la Loi mentionne « un » constructeur et non « le » constructeur, implique qu'il peut exister plus d'un constructeur. En outre, la Loi comporte un facteur temps, c'est-à-dire qu'elle réfère à la personne qui est le constructeur immédiatement avant 1991. Selon l'avocate, un tel état des choses implique également qu'il peut y avoir plus d'un constructeur aux termes de la Loi. Elle a soutenu que, dans le cas d'une coentreprise, par exemple, chaque partie serait considérée comme étant un constructeur aux termes de la Loi et aurait droit à un remboursement. L'avocate a soutenu qu'il est prévu qu'un montant de 50 p. 100 de la TVF estimative sera versé en remboursement à quelqu'un. S'il existe cinq constructeurs, le remboursement en question peut être réparti entre eux. Elle a soutenu que le remboursement doit être accordé à quelqu'un. Elle a fait observer que, si le Tribunal conclut que l'appelant n'a pas droit au remboursement en l'espèce, alors personne ne le reçoit, puisqu'il est trop tard pour que W&I présente une demande de remboursement. Elle a soutenu que d'autres coûts seraient inclus dans le calcul du pourcentage achevé, par exemple, les coûts de la main-d'œuvre, des coûts qui, manifestement, n'étaient pas assujettis à la TVF ni à la TPS.

La première question en litige sur laquelle le Tribunal doit statuer consiste à déterminer si l'appelant peut être considéré comme étant un « constructeur » aux termes de la Loi. Le sous-alinéa 121(3)a)(i) de la Loi indique, en partie, ce qui suit :

(3) Sous réserve du paragraphe (4), le ministre verse un remboursement au constructeur d'un immeuble d'habitation déterminé [...] qui a la propriété et la possession de l'immeuble et qui n'en a pas transféré la propriété ou la possession aux termes d'un contrat de vente à une personne qui n'est pas le constructeur de l'immeuble. Ce remboursement est égal au montant suivant :

a) s'il s'agit d'un immeuble d'habitation à logements multiples, l'excédent éventuel du montant visé au sous-alinéa (i) ou (ii) sur tout remboursement visant l'immeuble qui est versé à une autre personne en application du présent paragraphe :

(i) le montant correspondant à 50 % de la taxe de vente fédérale estimative applicable à l'immeuble, si celui-ci est, le 1^{er} janvier 1991, achevé à plus de 25 % mais non à plus de 50 %.

Le Tribunal est d'avis que la disposition susmentionnée prévoit clairement que, dans la mesure où un « constructeur » avait la « propriété » ou la « possession » de l'« immeuble d'habitation », il pouvait demander un remboursement de la TVF pour habitations neuves. La notion de « propriété » et celle de « possession » sont traitées comme étant deux notions distinctes. L'expression « immeuble d'habitation » est définie au paragraphe 123(1) de la Loi, en partie, comme suit :

« immeuble d'habitation »

a) La partie constitutive d'un bâtiment [...] qui comporte au moins une habitation, y compris :

(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.

Les deux parties ont convenu, et le Tribunal est d'accord, que l'immeuble d'habitation à usage locatif de 57 logements, situé au 33392, avenue Mayfair, répond à la définition de l'expression « immeuble d'habitation » énoncée dans la Loi. Les éléments de preuve montrent que l'appelant n'était pas propriétaire du terrain sur lequel l'immeuble d'habitation était situé. Cependant, il n'est pas nécessaire d'avoir la

propriété du terrain pour avoir droit à un remboursement aux termes de la Loi. Le Tribunal est d'avis que les éléments de preuve montrent clairement que l'appelant avait effectivement possession de l'immeuble immédiatement avant 1991 et que, de ce fait, s'il répondait à la définition de « constructeur » au sens de la Loi, il avait droit au remboursement.

Pour être considéré comme un « constructeur » d'un « immeuble d'habitation » aux termes de la Loi, l'appelant doit répondre à l'une des définitions de ce terme qui se trouvent au paragraphe 123(1). L'avocate de l'appelant a renvoyé le Tribunal au sous-alinéa *b*(ii) de la définition de « constructeur » et a soutenu que l'appelant répondait à ladite définition. L'avocat de l'intimé a renvoyé le Tribunal au sous-alinéa *a*(iii) de la définition de « constructeur » et a soutenu que, puisque W&I répondait à ladite définition, il était impossible que l'appelant puisse être considéré comme étant le « constructeur » de l'immeuble d'habitation, puisqu'il ne peut y avoir qu'un seul « constructeur » aux termes de la Loi. Le sous-alinéa *a*(iii) de la définition de « constructeur » indique, en partie, ce qui suit :

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

« constructeur » Est constructeur d'un immeuble d'habitation ou d'une adjonction à un immeuble d'habitation à logements multiples la personne qui, selon le cas :

a) réalise, elle-même ou par un intermédiaire, à un moment où elle a un droit sur l'immeuble sur lequel l'immeuble d'habitation est situé :

(iii) dans les autres cas, la construction ou des rénovations majeures de l'immeuble d'habitation.

Les éléments de preuve montrent clairement que l'appelant a réalisé la construction de l'immeuble d'habitation situé au 33392, avenue Mayfair. Pour répondre à la définition de « constructeur » au sens du sous-alinéa *a*(iii) de ladite définition, l'appelant doit avoir eu un droit sur le terrain sur lequel l'immeuble d'habitation était situé au moment où il a réalisé la construction. Le Tribunal est d'avis que, pour avoir « un droit sur [le terrain] », il n'est pas nécessaire que la personne soit propriétaire du terrain. S'il était nécessaire d'être propriétaire du terrain, le Tribunal est d'avis que le Parlement l'aurait dit. Dans l'affaire *Brial*, le Tribunal a conclu que l'appelant, un entrepreneur, avait un droit sur une maison au moment où elle était en construction, puisqu'il fournissait tous les matériaux et la main-d'œuvre. En l'espèce, les éléments de preuve montrent que l'appelant a réalisé l'excavation et a déblayé et aménagé le terrain. Pour ce faire, l'appelant a dû fournir les matériaux et la main-d'œuvre. L'avocate de l'appelant a soutenu que, de ce fait, l'appelant a acquis un droit sur un privilège sur le bien aux termes de la *Builders Lien Act* de la Colombie-Britannique. Elle a soutenu qu'un privilège est établi et s'attache au terrain dès que des travaux sont effectués ou des matériaux sont fournis. En outre, une fois qu'il est établi, ce privilège concerne toutes les parties de la propriété. Elle a fait observer qu'un « privilège » est défini comme étant « un droit qui grève un bien-fonds ».

Bien qu'il ne ressorte clairement pas du mandat du Tribunal de rendre une détermination sur la question de savoir si l'appelant aurait eu ou non un droit à un privilège sur le terrain situé au 33392, avenue Mayfair, aux termes de la *Builders Lien Act* de la Colombie-Britannique, le Tribunal conclut que l'argument de l'appelant est utile pour tirer la conclusion que l'appelant avait effectivement « un droit sur [le terrain] » sur lequel l'immeuble était situé au moment où l'appelant a réalisé la construction de l'immeuble. Par conséquent, le Tribunal est d'avis que l'appelant a répondu à toutes les conditions énoncées au sous-alinéa *a*(iii) de la définition de « constructeur » qui se trouve à l'article 123(1) de la Loi et que l'appelant peut donc être considéré comme étant un constructeur. L'appelant avait donc droit à un remboursement de la TVF pour habitations neuves. Le Tribunal est d'accord avec l'avocat de l'intimé sur le

fait que W&I aurait aussi répondu aux conditions énoncées au sous-alinéa a)(iii) et aurait aussi pu être considérée comme un « constructeur » aux termes de ladite disposition. Par conséquent, le Tribunal est d'avis que W&I aurait aussi pu présenter une demande de remboursement. En ce sens, il pourrait y avoir plus d'un constructeur aux termes de la Loi. Cela signifie simplement que plus d'une personne pourrait demander le remboursement. Évidemment, cependant, Revenu Canada ne serait tenu de verser qu'un seul remboursement.

Ayant déterminé que l'appelant répond à la définition de « constructeur » aux termes de la Loi, le Tribunal doit maintenant déterminer si l'immeuble d'habitation était, au 1^{er} janvier 1991, achevé à plus de 25 p. 100. Ainsi qu'il a déjà été indiqué, dans un exposé conjoint des faits déposé par les parties à l'audience, il a été convenu que, selon les données réelles des coûts de la construction de l'immeuble, le pourcentage achevé de l'immeuble était inférieur à 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991 si le coût du permis de construire et les frais d'aménagement sont exclus du calcul dudit pourcentage et plus de 25 p. 100 à la même date s'ils sont inclus. La deuxième question en litige consiste donc à déterminer si le coût du permis de construire et les frais d'aménagement doivent être inclus dans le calcul du pourcentage achevé.

En premier lieu, le Tribunal fait observer que les éléments de preuve montrent que l'appelant a payé le coût du permis de construire et les frais d'aménagement. Les éléments de preuve montrent aussi que l'appelant n'aurait pas pu construire l'immeuble d'habitation sans payer les deux montants susmentionnés. De ce fait uniquement, le Tribunal est d'avis que le coût du permis de construire et les frais d'aménagement font plus correctement partie du coût du bâtiment que du coût du terrain. Cependant, le Tribunal est également d'avis que la définition d'« immeuble d'habitation » énoncée dans la Loi inclut plus que le bâtiment comme tel; elle englobe aussi la fraction des parties communes et des dépendances et du terrain contigu au bâtiment qui est raisonnablement nécessaire à l'usage résidentiel du bâtiment. Le Tribunal doit donner aux mots d'une loi leur sens courant. Par conséquent, le Tribunal conclut qu'une lecture ordinaire de la définition d'« immeuble d'habitation » énoncée au paragraphe 123(1) de la Loi doit inclure le terrain. Le Tribunal conclut donc que le coût du permis de construire et les frais d'aménagement auraient dû être inclus dans le calcul du pourcentage achevé de l'immeuble d'habitation aux termes du sous-alinéa 121(3)a)(i) de la Loi. Ledit immeuble d'habitation était donc achevé à plus de 25 p. 100 au 1^{er} janvier 1991.

Par conséquent, l'appel est admis.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau
Membre président

Patricia M. Close

Patricia M. Close
Membre

Raynald Guay

Raynald Guay
Membre