

Dossier : 2023-181(GST)I

ENTRE :

12329905 CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 30 mai 2024 à Toronto (Ontario).

Devant : l'honorable juge Randall S. Boccock.

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Trevor Kezwer

Avocate de l'intimé : M^e Lucy Yao

JUGEMENT

ATTENDU QUE la Cour a, en ce jour, rendu les motifs de son jugement dans le présent appel;

LA COUR ORDONNE :

1. L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation du 9 juin 2022, relativement au droit de l'appelante à un remboursement pour immeubles d'habitation locatifs neufs en vertu de l'article 256.2 de la *Loi sur la taxe d'accise*, est accueilli et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen

et nouvelle cotisation, au motif que l'appelante a acquis et loué une habitation admissible aux termes du paragraphe 256.2(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

2. Aucuns dépens ne sont adjugés.

Signé à Toronto (Ontario), ce 3^e jour de septembre 2024.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

Traduction certifiée conforme
Ce 17^e jour de mars 2025

Meriem Ramdani

Référence : 2024 CCI 115

Date : 20240903

Dossier : 2023-181(GST)I

ENTRE :

12329905 CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Boccock

I. Introduction et questions en litige

[1] Cet appel concerne le rejet par le ministre d'un remboursement de la taxe sur les produits et services pour les logements neufs loués (le « remboursement de la TPS sur les loyers »). L'habitation est un logement urbain en copropriété. La locataire n° 1 a occupé le logement pendant moins de 9 mois; immédiatement après, le locataire n° 2 l'a occupée et y demeure encore à ce jour.

La question soumise à la Cour

[2] Les questions essentielles soumises à la Cour portent sur les points suivants :

- i. les occupations provisoires de logements en copropriété en Ontario;
- ii. le moment critique où la propriétaire exprime son intention quant à la durée de la première location;
- iii. le libellé de diverses définitions de la *Loi sur la taxe d'accise* relatives aux points (i) et (ii) ci-dessus.

[3] Les faits concernant les locations, les dates et la propriété du logement en copropriété loué (le « logement ») et la demande de remboursement de la TPS sur les loyers ne sont pas contestés. Les parties et les avocats, à leur décharge, ont conclu et déposé un exposé conjoint partiel des faits (« ECPF »). Ce qui suit est un résumé des faits pertinents extraits du ECPF, ainsi que du témoignage et des documents supplémentaires produits par le représentant de la propriétaire du logement en copropriété, M. Nuica.

Locataire n° 1

[4] L'appelante a conclu un contrat de vente pour acquérir l'habitation dans un immeuble de grande hauteur du centre-ville de Toronto le 10 décembre 2020. Le grand immeuble d'habitation en copropriété nécessitait encore des travaux de finition, était [traduction] « non déclaré » en tant que condominium enregistré, mais était néanmoins considéré comme [traduction] « habitable » à titre provisoire en attendant l'achèvement des travaux. L'appelante a obtenu une occupation provisoire immédiate en vertu de la *Loi de 1998 sur les condominiums*, L.O. 1998, chap. 19, à compter du 10 décembre 2020. Étant donné que l'appelante avait acheté l'habitation pour la louer, un bail écrit a été conclu le 30 décembre 2020 avec la locataire n° 1 pour une période déterminée qui s'étendait du 17 janvier au 31 juillet 2021. Le bail a ensuite été prolongé sur base mensuelle jusqu'au 30 septembre 2021. Au total, la locataire n° 1 a loué l'habitation pendant environ 8 mois et demi.

Propriété enregistrée et seconde location

[5] L'immeuble d'habitation en copropriété a été déclaré et enregistré le 23 septembre 2021 en vertu de la *Loi sur les condominiums*. Cependant, et par un concours de circonstances, la locataire n° 1 a quitté le logement le 30 septembre. Sans interruption, la locataire n° 2 a loué et occupé l'habitation le 1^{er} octobre 2021, et est resté locataire depuis cette date. L'appelante reste propriétaire de l'habitation et la loue, comme indiqué. L'appelante a reçu le titre de propriété de l'habitation le 21 octobre 2021.

Historique de la locataire n° 1 et première conclusion factuelle de la Cour

[6] Les antécédents de la locataire n° 1 sont pertinents dans le cadre de cet appel. Elle avait vécu au centre-ville de Toronto pendant cinq ans avant d'occuper l'habitation le 15 janvier 2021; elle travaillait toujours pour le même employeur et était infirmière en salle d'urgence dans un grand hôpital de la région de Toronto. Une lettre de recommandation de son employeur a été remise à M. Nuica au moment

de la conclusion du bail, confirmant ces faits. Abstraction faite de tout autre élément, la Cour accepte que le représentant de l'appelante, M. Nuica, s'attendait raisonnablement à ce que la locataire n° 1 loue le logement en copropriété pour une période de plus d'un an en raison de ses antécédents, de son emploi stable et de son loyer intéressant.

[7] Même si la Cour parvient à cette conclusion, l'intimé affirme que cela ne suffit pas à rendre l'habitation admissible au remboursement de la TPS. Pour être admissible, l'intimé affirme que le logement en copropriété doit avoir été occupé par le premier occupant pendant « au moins un an ». Et, si ce n'est pas le cas, au « moment donné », la propriétaire a dû raisonnablement s'attendre à ce que la première personne à occuper les lieux le fasse pendant un an ou plus. L'intimé affirme que le « moment donné » pertinent dans cet appel est le 20 octobre 2021. Étant donné qu'à cette date, la locataire n° 1 a cédé le logement, il est impossible, en fait et en droit, d'affirmer que la locataire n° 1 pouvait raisonnablement s'attendre à une location d'un an à cette date.

II. Le droit

[8] Les articles pertinents, cités et soulignés de la *Loi sur la taxe d'accise* (« LTA ») sont les suivants :

habitation admissible S'agissant de l'habitation admissible d'une personne à un moment donné :

a) l'habitation dont la personne est propriétaire [...] au moment donné ou immédiatement avant ce moment ou dont elle a la possession [...] en tant qu'acheteur dans le cadre d'un contrat de vente [...], à la fois :

[...]

(iii) la première utilisation de l'habitation est ou sera, ou la personne peut raisonnablement s'attendre au moment donné à ce que cette première utilisation soit, selon le cas :

(A)[...]

(B) de servir de lieu de résidence à des particuliers qui peuvent chacun occuper l'habitation de façon continue, en vertu d'un ou de plusieurs baux, pendant une période d'au moins un an tout au long de laquelle l'habitation leur sert de lieu de résidence habituelle, ou pendant une période plus courte se terminant au moment où l'habitation, selon le cas :

[...]

première utilisation La première utilisation d'une habitation une fois achevées en grande partie sa construction ou les dernières rénovations majeures dont elle a fait l'objet ou, si l'habitation est située dans un immeuble d'habitation à logements multiples, une fois achevées en grande partie la construction ou les dernières rénovations majeures de l'immeuble, ou de l'adjonction à celui-ci, où elle est située. (*first use*)

[...]

(3) [...] le ministre rembourse une personne [...] dans le cas où [...]

[...]

b) à un moment donné, la taxe devient payable pour la première fois relativement à l'achat auprès du fournisseur ou la taxe relative à l'achat présumé est réputée avoir été payée par la personne;

c) au moment donné, l'immeuble ou l'adjonction, selon le cas, est une habitation admissible de la personne ou comprend une ou plusieurs telles habitations;

Le montant remboursable est égal au total des montants représentant chacun le montant [...] obtenu par la formule suivante :

[...]

III. Les thèses des parties

La thèse de l'intimé en détail

[9] La position de l'intimé est que « le moment donné » prévu au sous-alinéa 256.2(1)a)(iii) de la définition de « habitation admissible » ne fait référence qu'au moment où la taxe en vertu de la LTA est devenue payable à l'égard de l'achat du logement en copropriété. En vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, la taxe est payable à la date de conclusion de l'achat ou à la date à laquelle la propriété de l'habitation est légalement transférée.

[10] Dans le présent appel, l'intimé fait valoir que « le moment donné » où la première utilisation de l'habitation doit être prise en compte est le jour où la propriété du bien a été transférée à l'appelante, à savoir le 20 octobre 2021.

[11] En outre, l'intimé soutient que l'attente de l'appelante le 20 octobre 2021, date du transfert du titre de propriété, est le seul élément à prendre en considération dans le cadre de cet appel. Ainsi, dans les faits, le 20 octobre 2021, la locataire n° 1 avait déjà quitté l'habitation et l'appelante ne pouvait donc pas raisonnablement s'attendre à ce que la locataire n° 1 continue d'y résider pendant au moins un an. Le 20 octobre 2021, la première utilisation de l'habitation avait pris fin et s'était limitée à une période de 8 mois et demi, malgré la signature immédiate d'un nouveau bail avec la locataire n° 2 et son occupation immédiate par ce dernier. En conséquence, l'appelante ne pouvait plus raisonnablement s'attendre à cette date à ce que la locataire n° 1 occupe les lieux pendant au moins un an. L'intimé affirme qu'une telle impossibilité logique annule l'admissibilité au remboursement de la TPS sur les loyers.

[12] Par conséquent, l'attente raisonnable de l'appelante au moment où le bail a été conclu avec la locataire n° 1, ou à tout autre moment, n'est pas pertinente pour l'interprétation de l'expression « habitation admissible ». L'attente de l'appelante en ce qui concerne la première utilisation dans le présent appel doit être considérée à la date à laquelle la taxe est devenue payable, c'est-à-dire la [traduction] « date de conclusion de l'achat » ou la date à laquelle le titre légal a été transféré.

La position de l'appelante

[13] La position de l'appelante est qu'elle s'attendait raisonnablement à ce que la locataire n° 1 occupe le logement pendant au moins un an et que « le moment donné » où l'attente raisonnable de l'appelante devrait être prise en compte est celui où elle a conclu le bail avec la locataire n° 1, soit le 30 décembre 2020.

[14] Selon le témoignage et les documents de l'appelante, la locataire n° 1 était employée comme infirmière à Toronto et n'avait pas l'intention de quitter la ville. À cause des restrictions permanentes et prolongées liées à la pandémie de COVID-19, la locataire n° 1 a décidé de rechercher d'autres possibilités de travail en dehors de Toronto.

[15] Le fait que le bail signé avec la locataire n° 1 ne portait que sur une période de six mois n'est pas pertinent par rapport à l'attente de l'appelante qui pensait que la locataire n° 1 occuperait l'habitation pendant au moins un an. La LTA n'exige pas qu'un bail d'un an ou plus soit conclu pour donner droit au remboursement et intègre ce même concept.

IV. Analyse et décision

[16] La définition de « habitation admissible » exige que ce soit le cas, ou que la personne puisse raisonnablement s'attendre à ce que ce soit le cas au moment donné, lorsque la première utilisation de l'habitation est ou sera conforme à la division 256.2(1)a)(iii)(A) ou (B). Il est actuellement incontesté que la division (B) s'applique parce que celle-ci, contrairement à la division (A), concerne les non-propriétaires ou les non-bailleurs (ou les parents des deux). Les exigences de la division (B) sont les suivantes :

- a) servir de lieu de résidence à des particuliers;
- b) qui peuvent chacun occuper l'habitation de façon continue;
- c) en vertu d'un ou de plusieurs baux;
- d) pendant une période d'au moins un an;
- e) tout au long de laquelle l'habitation leur sert de lieu de résidence habituelle;
- f) ou pendant une période plus courte (comme l'envisage l'article).

[17] Par conséquent, les exigences du sous-alinéa (iii) de la définition d'une « habitation admissible » seront satisfaites si la première utilisation effective ou l'attente raisonnable d'une première utilisation est conforme aux exigences de la division (A) ou (B);

Puisque les exigences du sous-alinéa (iii) de la définition d'« habitation admissible » seront remplies autant par la première utilisation effective que par l'attente raisonnable d'une première utilisation prévue aux divisions (A) et (B), il faut d'abord décider de la première utilisation qui satisfera aux critères. L'attente raisonnable d'une première utilisation consiste simplement en une attente raisonnable que l'utilisation satisfasse aux critères de la première utilisation effective¹.

[18] Le sous-alinéa 256.2(1)a)(iii) de la LTA prévoit que le contribuable doit avoir une attente raisonnable concernant l'occupation de l'habitation par le locataire pour sa première utilisation « à un moment donné ». La Cour est appelée à déterminer le moment où un tel « moment donné » s'est produit afin d'évaluer l'attente raisonnable requise de l'appelante concernant le bail de la locataire n° 1.

¹ *Melinte c. La Reine*, 2008 CCI 185, par. 16.

[19] Dans *Melinte c. R.*, cette Cour a estimé que le « moment donné » mentionné dans la définition d'« habitation admissible » est celui où la taxe prévue par la LTA relativement à la fourniture est devenue payable². Dans *Melinte*, le bail était établi le 24 décembre 2004 et couvrait une période de location qui s'étalait du 28 janvier 2005 au 28 décembre 2005 (11 mois). La date de transfert du titre de propriété était le 1^{er} mars 2005 et le bail n'a pas été prolongé au-delà de la période de 11 mois. Dans ce cas, contrairement au présent appel, le transfert de titre (la date limite du paiement de l'impôt) a eu lieu avant la résiliation du bail de la première locataire et il y a eu une brève période au cours des 12 premiers mois pendant laquelle le logement en copropriété est resté vacant entre la première et la deuxième location. Comme dans la présente affaire, la Cour a estimé que le bailleur pouvait raisonnablement s'attendre à ce que le locataire occupe les lieux pendant plus d'un an, en dépit du bail établi pour une durée plus courte.

[20] La période qui s'étale entre la date de possession effective d'une habitation par son « propriétaire », en l'occurrence le 30 décembre 2020, et la date à laquelle le titre de propriété est transféré, est légalement appelée « occupation provisoire » en Ontario, en vertu de la *Loi sur les condominiums*. L'occupation provisoire peut durer de longues périodes, bien au-delà de la période de neuf mois et demi visée par le présent appel.

[21] La règle de la LTA qui s'applique aux logements en copropriété (alinéa 168(5)a)) est différente de celle qui s'applique aux autres biens immobiliers. Lorsque la possession effective d'un logement en copropriété est transférée avant l'enregistrement, le paiement de la TPS est reporté jusqu'à ce que le titre légal soit transféré, ce qui ne peut se produire avant que le logement en copropriété ne soit « enregistré » au sens de la *Loi sur les condominiums*. Toutefois, une fois que l'immeuble d'habitation en copropriété est enregistré, si 60 jours s'écoulent sans que la propriété ne soit transférée, l'obligation de payer la TPS intervient à ce moment-là, en tout état de cause. Le calcul de la date de paiement de la taxe ne doit pas être confondu avec le point de départ de l'évaluation de l'attente raisonnable pour la durée de la location lorsque le résultat n'est pas raisonnable et ne figure pas clairement dans la législation.

Présomption contre l'absence de tautologie et objectif de la législation

[22] L'interprétation de l'expression « moment donné » par l'intimé se fonde sur la décision du juge Webb dans *Melinte*. Appliquée aux faits du présent appel, une

² *Melinte c. La Reine*, 2008 CCI 185, par. 28.

telle application viole la présomption contre l'absence de tautologie et s'appuie sur un précédent qui peut être distingué sur la base des faits. Ces différences factuelles essentielles ont été identifiées ci-dessus.

[23] La présomption anti-tautologique est un principe de base de l'interprétation des lois, décrit de la manière suivante :

[TRADUCTION]

Il est présumé que la législature évite les mots superflus ou vides de sens, qu'elle ne se répète pas inutilement et qu'elle ne dit pas de choses vaines. [*Québec (P.G.) c. Carrières Ste-Thérèse Ltée*, 1985 CanLII 35 (CSC), [1985] S.C.J. N° 37, [1985] 1 S.C.R. 831, à la p. 838 (C.S.C.)]. Chaque mot d'une loi est présumé avoir un sens et jouer un rôle spécifique dans la réalisation de l'objectif législatif [...]³

[24] Dans *R. c. Proulx*, le juge en chef Lamer a écrit :

Suivant un principe d'interprétation législative reconnu, une disposition législative ne devrait jamais être interprétée de façon telle qu'elle devienne superfétatoire⁴.

[25] Dans le présent appel, l'intimé fait valoir qu'il est impossible de mesurer l'attente raisonnable de l'appelante quant à la durée de la première utilisation de l'habitation après que la première utilisation de l'habitation a déjà pris fin. C'est la situation en l'espèce. Toutefois, une telle interprétation rend superflue la notion d'attente raisonnable exprimée par le législateur si le sujet que l'on veut considérer ne subsiste plus au moment où il faut l'évaluer.

[26] Pour donner du poids aux mots du législateur, « un moment donné » (l'expression même utilisée pour définir une habitation admissible), « auquel » l'attente raisonnable de l'appelante quant à la première utilisation de l'habitation doit être prise en compte, se situe avant que la locataire n° 1 n'ait quitté l'habitation.

[27] Cette interprétation est appuyée par les autorités citées dans le présent appel, pour déterminer l'attente raisonnable de l'appelante, compte tenu des faits dans le présent appel qui se sont produits avant et pendant l'occupation réelle de la locataire n° 1. C'est à l'attente raisonnable de la location effective et de sa formation que le législateur renvoie le lecteur. Cela confirme que l'attente raisonnable de l'appelante quant à la première utilisation ne peut être déterminée qu'avant et pendant la période où la première utilisation a effectivement lieu, car ce n'est qu'à ce moment-là que la

³ Sullivan, R. on the Construction of Statutes (2014, 6^e édition) page 211.

⁴ *R c Proulx*, 2000 CSC 5 (CanLII), [2000] J.C.S N°6, [2000] 1 R.C.S. 61, par. 28.

propriétaire a le droit d'occuper l'habitation par l'intermédiaire de sa première locataire en vertu du concept de l'occupation provisoire, et c'est ce qu'elle a fait.

[28] Cette analyse ne porte pas atteinte à la jurisprudence antérieure. Dans *Melinte*, le juge Webb, pour déterminer l'attente raisonnable de l'appelant le jour de la conclusion de l'achat, a pris en compte les discussions et les événements survenus avant et après la signature du bail, mais avant le transfert du titre de propriété⁵. Dans l'esprit de la Cour, le délai entre le commencement du bail et le jour de la conclusion de l'achat n'était que de trois mois, alors que toute preuve étayant l'attente raisonnable du propriétaire quant à la première utilisation provenait de discussions et de circonstances survenues lors de la signature du bail et avant le transfert du titre de propriété. L'expression « à un moment donné » remonte à la période de formation du bail et avant que la taxe devienne exigible.

[29] Cette logique est conforme à l'objet de la mesure législative. L'attente raisonnable d'un contribuable de louer le premier usage d'une « habitation admissible » pendant au moins un an est exigée par le législateur afin d'encourager le développement de logements locatifs à long terme au Canada. Compte tenu du libellé de la division et des dispositions connexes, la division 256.2(1)a(iii)(B) suggère clairement que le législateur avait l'intention d'inciter les particuliers à créer des unités d'appartements neufs ou ayant fait l'objet de rénovations majeures afin de les louer à long terme. En l'occurrence, dans le présent appel, la propriété a été continuellement occupée par des locataires à long terme depuis sa mise sur le marché de la location de logements en copropriété, il y a près de quatre ans.

Des éléments de preuve extrinsèques permettent de faire droit à l'appel

[30] Les deux sources extrinsèques les plus utiles pour interpréter la division 256.2(1)a(iii)(B) sont les notes explicatives du ministère des Finances Canada et les interprétations judiciaires de l'article 265.2. Les notes explicatives du ministère des Finances Canada de 2001 concernant l'article 265.2 indiquent que :

Afin de s'assurer que le remboursement soit accordé aux personnes qui louent des habitations à long terme, une condition prévoit que ces personnes doivent raisonnablement s'attendre à ce que la première utilisation des habitations soit de servir de lieu de résidence habituelle de particuliers, y compris éventuellement le bailleur ou l'un de ses proches (au sens du paragraphe 256(1)). De plus, chacun de ces particuliers doit utiliser l'habitation à titre de lieu de résidence habituelle pendant une période d'au moins un an visée par un ou plusieurs baux (à titre

⁵ *Melinte c. La Reine*, 2008 CCI 185, par. 3 à 4 et 30 à 31.

d'exemple, le particulier pourrait occuper l'habitation pendant un an en vertu de douze baux mensuels consécutifs)⁶. [Non souligné dans l'original.]

[31] Les notes explicatives précisent qu'il n'est pas nécessaire que l'occupation du locataire lors de la première utilisation de l'habitation soit exprimée dans un bail d'une durée d'un an. Cela indique que la durée écrite du bail n'est pas un facteur déterminant pour conclure que le bailleur avait une attente raisonnable.

[32] En outre, dans *Boissonneault Groupe Immobilier Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 362, cette cour a observé que l'article 256.2 était un effort évident du législateur pour viser les locations qui nécessitaient de longues périodes d'occupation en excluant la disponibilité du remboursement pour les locations à la journée, à la semaine et au mois⁷.

[33] Cette conclusion est également confirmée par les exceptions à la clause de location d'un an qui permet à une habitation d'être définie comme une « habitation qualifiée » même si l'habitation est vendue à quelqu'un qui l'utilisera comme résidence principale avant que l'année entière ne se soit écoulée⁸.

[34] Dans cet appel, l'application de la présomption contre l'absence de tautologie prévient un refus déformé du remboursement de la TPS sur les loyers, par ailleurs parfaitement applicable à des habitations locatives comme celle-ci, que le législateur souhaitait encourager. En bref, la prise en compte restrictive de la seule [traduction] « première utilisation effective après le transfert de propriété » vide de son sens le concept exprimé de l'attente raisonnable d'un contribuable d'être le premier à occuper dans le cas où une location, dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elle dure plus d'un an, est résiliée avant un an et immédiatement suivie d'une location à long terme ininterrompue. Le contexte général et l'objectif de l'article permettent une interprétation plus large dans le cas de ces faits particuliers.

V. Conclusion et dépens

[35] Pour ces motifs, l'appel est accueilli.

[36] Conformément aux règles informelles de la Cour régissant les appels en matière de TPS et le quantum en cause, il ne peut y avoir de dépens.

⁶ Notes explicatives du ministère des Finances, [février 2001], article 256.2.

⁷ *Boissonneault Groupe Immobilier c. La Reine*, 2012 CCI 362, par. 45.

⁸ LTA, subdivision 256.2(1)(a)(iii)(B)(I) et (II).

Signé à Toronto (Ontario), ce 3^e jour de septembre 2024.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

Traduction certifiée conforme
Ce 17^e jour de mars 2025

Meriem Ramdani

RÉFÉRENCE : 2024 CCI 115

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2023-181(GST)I

INTITULÉ : 12329905 CANADA LTD. c. SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : 30 mai 2024

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Randall S. Boccock

DATE DU JUGEMENT : Le 3 septembre 2024

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Trevor Kezwer

Avocate de l'intimé : M^e Lucy Yao

Avocat de l'intimée :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Trevor Kezwer

Cabinet : TrevorKLaw
Toronto (Ontario)

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