

ENTRE :

SOLUTION ASSUR 3D INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

Appel entendu les 2 juillet 2024, 24 novembre 2025 et 27 janvier 2026, à
Montréal (Québec), et représentations écrites soumises les 5 et 6 mars 2026

Devant : L'honorable juge Jean Marc Gagnon

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Annie Lamoureux

Avocates de l'intimé : M^e Véronique Verville
M^e Cansu Dilan Isik

JUGEMENT

Conformément aux motifs ci-joints, l'appel de la nouvelle cotisation établie le 17 janvier 2022 en vertu des dispositions de la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard de la période de déclaration de l'appelante du 1^{er} août 2016 au 31 octobre 2016 est accueilli, et l'affaire est déférée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation de manière à :

- (i) qualifier la vente de l'immeuble en construction par l'appelante connu et désigné comme étant le lot 4 568 114 du Cadastre du Québec, situé au 355, rue des Celtes, Saint-Calixte, Québec au titre d'une fourniture exonérée en vertu de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*; et

- (ii) consentir à l'appelante le montant total de 1 090,78 \$ à titre de crédit de taxe sur les intrants aux fins de la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Aucun autre changement n'est accordé.

Aucun dépens n'est accordé.

Signé ce 27^e jour d'août 2026.

« J.M. Gagnon »

Juge Gagnon

Référence : 2026 CCI 160

Date : 20260827

Dossier : 2023-31(GST)I

ENTRE :

SOLUTION ASSUR 3D INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

2026 CCI 160 (CanLII)

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Gagnon

I. Préambule

[1] Solution Assur 3D inc., l'appelante, interjette appel d'une cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*¹ en date du 17 janvier 2022 (Cotisation). La réclamation de taxe nette à la Cotisation vise la taxe sur les produits et services (TPS) qui s'appliquerait à la fourniture taxable d'une vente immobilière qu'a effectuée l'appelante en faveur de ses deux seuls actionnaires. L'appelante soutient qu'il s'agit d'une fourniture exonérée visée à l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi. La Cotisation ne vise que la période de déclaration trimestrielle de l'appelante débutant le 1^{er} août 2016 et se terminant le 31 octobre 2016 (Trimestre).

[2] Dans le cadre de l'appel, l'appelante réclame également des crédits de taxe sur les intrants (CTI) en lien avec la construction des bâtiments cédés et visant des dépenses encourues au cours du Trimestre et de trimestres précédents.

II. Contexte factuel

[3] Cette affaire soulève principalement des questions de droit ou des questions mixtes de faits et de droit. Les paragraphes qui suivent représentent un bref survol

¹ *Loi sur la taxe d'accise*, LRC (1985), c E-15, telle que modifiée (Loi ou LTA).

des faits, en notant que les parties ont soumis une liste commune d'admissions et des faits. Cette liste est reproduite en annexe aux présents motifs (Annexe A). L'Annexe A fait partie intégrante des présents motifs.

[4] Au cours de la période visée par le Trimestre, madame Anaïs Archambault et monsieur Kevin Bouchard sont les deux seuls actionnaires de l'appelante. Ils sont également durant cette même période des conjoints, et les parents de trois enfants d'âge préscolaire.

[5] Madame Archambault est enseignante sans brevet au primaire, et occupait immédiatement avant la période pertinente un poste de courtière en assurance au cabinet d'assurance de dommage de son conjoint. Suite à la vente de l'entreprise d'assurance de monsieur Bouchard en décembre 2015, elle et son conjoint débutent un nouveau projet d'affaire qu'ils caressaient chacun depuis déjà leur plus jeune vie d'adulte. Ce projet d'affaire est celui visé par le présent appel.

[6] Monsieur Bouchard est consultant. Il a également été impliqué auprès de sa municipalité et des services publics offerts. Auparavant, il était courtier en assurance de dommage et a vendu son entreprise en assurance en décembre 2015 pour se consacrer à la réalisation du projet du couple.

[7] Le couple n'en est pas à son premier projet d'affaire. Ils ont mené à terme d'autres projets ensemble. La Cour note que bien que le secteur d'activités du projet en appel représente le premier de ce genre pour le couple, ils ne sont pas complètement étrangers au secteur ayant tous deux grandi et entourés de fermes.

[8] Le projet du couple était de vivre d'un projet de la permaculture de petits fruits et de légumes biologiques. Le projet consistait essentiellement à acquérir un lot vacant propice au projet où il y aurait des bâtiments abritant les équipements, et pouvant permettre de loger la famille et d'effectuer les différentes étapes en vue de la culture des plans en saison propice notamment les semis et la préparation des sols. Le lot était destiné à pouvoir créer des espaces ouverts où ils seraient déterminés être favorables à la culture d'un ou de plusieurs petits fruits ou légumes.

[9] Le couple décide de mener le projet par l'entremise de l'appelante. L'appelante était initialement dédiée à opérer à l'origine une autre entreprise et était inscrite aux fins de la TPS depuis le 10 décembre 2014. Le projet de départ n'a finalement pas vu le jour notamment en raison de la vente de la société d'assurance par monsieur Bouchard. Puisque cette société était déjà disponible, le couple a préféré associer l'appelante à une autre raison d'affaire qu'est le projet en appel.

[10] Le lot vacant constituait le point de départ du projet du couple où la production biologique et la certification Leed (une norme mondiale en bâtiment durable) demeuraient au centre de la réalisation du projet. La valeur naturelle de la terre du lot et les standards imposés dans le cadre des projets de construction sur le site étaient centrés sur une certification qui permettrait de rehausser les valeurs que le couple voulait dégager du projet et à terme constituer une entreprise à leur image et de quoi vivre. Des projets similaires avaient vu le jour à proximité.

[11] Fin 2015, la vente de l'entreprise d'assurance par monsieur Bouchard et l'acquisition d'un lot vacant par l'appelante sont les premiers gestes réels pour concrétiser le début du nouveau projet du couple. L'identification des secteurs et une partie du défrichage constituant les ilots favorisant la plantation ont débuté en 2015, l'achat de certains équipements a suivi, et dès les premiers signes du printemps 2016 la construction des bâtiments prioritaires a débuté.

[12] Les témoignages de madame Archambault et de monsieur Bouchard ont principalement porté sur la période qu'a duré le projet. Bien que le projet a connu un sérieux départ, les circonstances et les difficultés rencontrées par la suite ont forcé le couple à reconsidérer leur engagement et, à la fin de l'été 2016, la décision fut prise de mettre un terme final au projet et subséquemment de démanteler la structure du projet mise en place.

[13] Dans ce contexte, le lot acquis et les bâtiments et structures (Immeuble) s'y trouvant ont été cédés par l'appelante à madame Archambault et monsieur Bouchard personnellement en considération d'un billet promissoire payable sur demande. C'est à l'occasion de la fourniture de l'Immeuble que la TPS n'a pas été perçue considérant une caractérisation de la vente de l'Immeuble par les parties à l'acte notarié. Les parties ont caractérisé la vente à titre de fourniture exonérée aux fins de la Partie IX de la Loi.

[14] Bien qu'inscrite depuis le 10 décembre 2014, aux fins du présent appel, la Cour comprend que l'appelante n'a pas transmis de rapports trimestriels de TPS au fisc concernant ses périodes de déclaration à l'exception du Trimestre et du trimestre précédent immédiatement le Trimestre. Cependant, la réclamation de CTI visant le trimestre précédent fut par la suite retirée par l'appelante dans le cadre d'une vérification distincte du fisc visant à vérifier la validité des CTI réclamés à la déclaration. Aux dires des représentants de l'appelante, les demandes formulées par le fisc sont devenues trop lourdes.

III. Questions en litige

[15] Les parties ont convenu de trois questions en litige². À la suite de l'audience, la Cour est d'avis que les questions en litige dans le présent appel peuvent ultimement être présentées sous deux questions :

- a) Déterminer si la fourniture que constitue la vente de l'Immeuble par l'appelante à ses actionnaires est une fourniture taxable aux fins de la Partie IX de la Loi ou si cette fourniture est une fourniture exonérée visée à l'article 12, Partie I de l'annexe V de la Loi.
- b) Déterminer s'il y a lieu d'accorder, dans le cadre du calcul de la taxe nette du Trimestre, le droit à l'appelante de réclamer, conformément au libellé du paragraphe 296(2) LTA, les CTI relatifs aux dépenses encourues par l'appelante dans le cadre du projet d'affaire au cours de trimestres précédents le Trimestre.

[16] Aux fins de la première question, les parties conviennent que le litige ne vise pas le sous-alinéa 12 a)(ii), Partie I de l'annexe V de la Loi et qu'aux fins de la contestation du sous-alinéa 12 a)(i) seulement le passage « sont utilisés dans le cadre d'une activité commerciale qui est une entreprise agricole » est contesté. Dans l'ensemble, sont donc contestés un passage du sous-alinéa 12 a)(i), le sous-alinéa 12 a)(iii) et l'alinéa 12 b).

[17] À l'audition, l'intimé a consenti au droit à l'appelante de réclamer des CTI relativement aux dépenses encourues par l'appelante dans le cadre du projet au cours du Trimestre. Ainsi, un CTI au montant total de 1 090,78 \$ est admis par l'intimé aux fins de la Cotisation et du montant de la détermination de la taxe nette de l'appelante pour le Trimestre, sans égard à la décision de la Cour sur les questions en litige. En conséquence, l'appel sera accueilli si ce n'est que pour accorder un CTI de 1 090,78 \$ à l'appelante. La Cour note que le montant de chacune des factures admises aux fins du calcul du CTI admis par l'intimé correspond à la totalité du montant de la facture assujetti à la TPS. En conclusion, la Cour retient que 100 % de

² Ces trois questions figurent au paragraphe 23 de l'Annexe A. Les parties ont également abordé les questions dans les plaidoiries écrites.

la totalité de la fourniture visée par le CTI est retenu par l'intimé aux fins de déterminer le montant du CTI admis³.

[18] De plus, les parties se sont entendues sur les dépenses qui sont visées par la deuxième question en litige et à l'égard desquelles un CTI sera accordé par l'intimé advenant une décision de la Cour favorable à l'appelante eu égard à la portée du paragraphe 296(2) LTA. Il s'agit des réclamations de CTI visant toutes les factures déposées sous la pièce A-14. Sans égard aux factures qui se trouvent au Cahier de pièces de l'appelante, le total des CTI que l'appelante réclame aux fins du calcul de la taxe nette du Trimestre et qui provient de factures précédant le Trimestre s'élève à 6 978,51 \$. Ainsi, aux fins de la deuxième question en litige, la Cour n'a pas à se prononcer à proprement dit sur la qualification des dépenses de l'appelante au titre de CTI admissibles.

IV. Position des parties

[19] L'appelante est d'avis que toutes les conditions de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi, dont les conditions en litige, sont rencontrées afin de permettre à l'appelante d'avoir considéré la vente de l'Immeuble de fourniture exonérée. La preuve a établi que la vente de l'Immeuble par l'appelante à madame Archambault et monsieur Bouchard, alors tous les deux actionnaires de l'appelante, se qualifiait au titre de terre agricole. Et que l'Immeuble tout comme les autres actifs acquis dans le cadre de la réalisation du projet d'affaire étaient utilisés par l'appelante avant la vente dans le cadre d'une activité commerciale de la nature d'une entreprise agricole menée par le couple Archambault/Bouchard. L'Immeuble est depuis détenu à titre personnel par le couple.

[20] Au sujet du paragraphe 296(2) LTA, l'appelante prétend que le libellé du paragraphe est suffisamment clair pour reconnaître la réclamation de CTI provenant d'une période de déclaration antérieure aux fins du calcul de la taxe nette du Trimestre.

[21] L'intimé est essentiellement d'avis contraire. Les conditions d'exploitation du projet d'affaire n'ont pas atteint le degré permettant de reconnaître une entreprise

³ Paragraphe 169(1) LTA. L'alinéa c) de l'élément B de la formule réfère au pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis ou importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans la province, selon le cas, pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

agricole. La preuve est insuffisante pour satisfaire les conditions de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi.

[22] Quant aux modalités du paragraphe 296(2) LTA, l'intimé est d'avis qu'elles ne permettent pas d'accepter des CTI provenant d'une autre période de déclaration. Le libellé du paragraphe lorsque combiné aux autres dispositions de la Loi applicables au calcul et à la détermination d'un CTI et de la taxe nette d'un inscrit doit être mesuré en fonction de son libellé et sa portée ne peut s'en éloigner. Une telle approche ne permet pas de considérer les CTI d'une autre période de déclaration.

V. Analyse

[23] La Cour rappelle être saisie de deux questions reprises plus haut. Aussi, ces deux questions ne visent que la période du Trimestre. Il s'agit de l'unique période en appel.

A. *Qualification de la fourniture résultant de la vente de l'Immeuble*

[24] L'appelante prétend que la vente de l'Immeuble est une fourniture exonérée visée à l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi. L'intimé est d'avis que cela n'est pas le cas et qu'il s'agit d'une fourniture taxable aux fins de la Loi.

[25] La disposition centrale de la Loi dans le cas présent est celle de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi :

La fourniture par vente d'une terre agricole, effectuée au profit d'un particulier, ~~de son ex-époux ou ancien conjoint de fait~~ ou d'un particulier lié à ce particulier par une personne — personne morale, ~~société de personnes ou fiducie~~ —, si :

a) immédiatement avant le transfert de la propriété du bien :

(i) ~~la totalité, ou presque, des biens de la personne~~ sont utilisés dans le cadre d'une activité commerciale qui est une entreprise agricole,

(ii) ~~le particulier est actionnaire de la personne morale ou est lié à celle-ci, est associé de la société ou est bénéficiaire de la fiducie,~~

(iii) le particulier, son époux ou conjoint de fait ~~ou son enfant, au sens du paragraphe 70(10) de la Loi de l'impôt sur le revenu,~~ participe activement à l'exploitation de l'entreprise de la personne;

b) immédiatement après le transfert de la propriété du bien, la terre agricole est pour l'utilisation personnelle du particulier au profit duquel la fourniture a été effectuée ou d'un particulier qui lui est lié.

[26] Les parties raturées ne sont pas en litige.

[27] Sont également pertinentes, les définitions aux fins de la Partie IX et des annexes V à X de la Loi d'une fourniture taxable et activité commerciale contenues au paragraphe 123(1) LTA :

fourniture Sous réserve des articles 133 et 134, livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation. (*supply*)

fourniture taxable Fourniture effectuée dans le cadre d'une activité commerciale. (*taxable supply*)

activité commerciale Constituent des activités commerciales exercées par une personne :

a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées;

b) les projets à risque et les affaires de caractère commercial (à l'exception de quelque projet ou affaire qu'entreprend, sans attente raisonnable de profit, un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où le projet ou l'affaire comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées;

c) la réalisation d'une fourniture, sauf une fourniture exonérée, d'un immeuble de la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion de la fourniture. (*commercial activity*)

entreprise Sont compris parmi les entreprises les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif, ainsi que les activités exercées de façon régulière ou continue qui comportent la fourniture de biens par bail, licence ou accord semblable. En sont exclus les charges et les emplois. (*business*)

[28] Aussi, il n'est pas contesté, aux fins des présentes, que madame Archambault et monsieur Bouchard sont des conjoints, qu'ils sont liés aux fins de la Loi et que

ces derniers sont également actionnaires de l'appelante tout au long de la période pertinente.

[29] Aux fins de l'analyse, une lecture attentive de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi permet de scinder la question en trois éléments : (i) l'Immeuble représente-t-il la vente d'une terre agricole; (ii) immédiatement avant la vente l'Immeuble est-il utilisé dans le cadre d'une activité commerciale qui est une entreprise agricole; et (iii) immédiatement après la vente, l'Immeuble est-il à l'usage personnel de l'un du couple?

[30] La Loi ne définit pas l'expression « terre agricole ». Il n'y a pas lieu de croire que la question de la définition ait été abordée par la jurisprudence portant directement sur l'annexe V de la LTA.

[31] L'expression est traduite en anglais par l'expression « farmland ». L'expression « farmland » se retrouve textuellement à la version anglaise de l'article 101 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* :

Disposition of farmland by partnership

Where a taxpayer was a member of a partnership at the end of a taxation year of the partnership in which the partnership disposed of land used in a farming business of the partnership,

[32] Le terme farmland est remplacé en français par « fonds de terre utilisé dans une exploitation agricole ». Il serait donc raisonnable d'associer une terre agricole à une terre utilisée dans une exploitation agricole. L'adjectif « agricole » signifie généralement « qui concerne l'agriculture » dans son sens le plus large. L'agriculture se définit, selon le Larousse, comme :

l'ensemble des activités développées par l'homme, dans un milieu biologique et socio-économique donné, pour obtenir les produits végétaux et animaux qui lui sont utiles, en particulier ceux destinés à son alimentation.

[33] En raison du paragraphe a) de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi, la terre devant être qualifiée doit être utilisée « dans le cadre d'une activité commerciale qui est une entreprise agricole ». Cette exigence est plus pointue que l'expression « terre agricole » prise isolément, si bien que cette expression dans le préambule ne constitue pas réellement une contrainte supplémentaire. Autrement dit, une terre qui remplira l'exigence à 12 a) remplira nécessairement la définition de terre agricole.

[34] La preuve entendue à l'audition est crédible et suffisamment convaincante, selon la balance des probabilités, pour établir que la terre était bel et bien utilisée dans le cadre d'une entreprise⁴ et que les activités réalisées étaient en lien avec l'agriculture. La Cour ne croit pas qu'il y ait lieu de limiter la portée ou le sens à donner au terme agricole plus particulièrement dans le contexte où le Parlement n'a pas cru bon d'en préciser ou limiter le sens.

[35] Le projet d'affaire entrepris par l'appelante n'avait certes pas atteint sa maturité. Cependant, la situation n'empêche pas de caractériser les activités d'entreprises d'activités commerciales considérant ce à quoi les activités étaient destinées. Cette approche est raisonnable dans le cas présent. De plus, l'admission de l'intimé à consentir un CTI n'est pas étrangère à ce même constat⁵.

[36] La Cour est également d'avis que l'appelante rencontre son fardeau de la preuve en ce qui concerne l'établissement d'une entreprise aux fins de la Loi. La définition d'entreprise aux fins de la Partie IX (incluant l'annexe V) de la Loi est suffisamment large pour y viser les activités liées au projet d'affaire mené par madame Archambault et monsieur Bouchard.

[37] Au surplus, les paragraphes 1 et 2 de la Liste commune d'admissions et des faits déposée par les parties et jointe à l'Annexe A, et à laquelle les deux parties font référence dans leur plaidoirie écrite, sont particulièrement révélateurs aux fins de l'article 12 sous-étude incluant la présence d'une entreprise :

1. L'appelante est une société dont les activités commerciales en 2015 et 2016 consistaient en la culture mixte des fruits et des légumes tel qu'indiqué au Registraire des entreprises du Québec (ci-après, le « **REQ** »);
2. La permaculture est une activité agricole;

⁴ À cet égard, la Cour note la position de l'intimé qui est d'avis de caractériser la vente de l'Immeuble de fourniture taxable. La définition de fourniture taxable réfère expressément à la présence d'une activité commerciale. Au surplus, l'intimé accorde un CTI dans le calcul de la taxe nette de l'appelante visant la période de déclaration applicable au Trimestre. Voir le paragraphe 17 et la note 2 plus haut. La position de l'intimé n'est donc pas très éloignée.

⁵ Le premier paragraphe de la plaidoirie écrite de l'intimé accorde le droit au CTI à l'appelante : « D'emblée, l'intimé accorde à l'appelante le montant de 1 090,78 \$ à titre de CTI en lien avec la construction de l'immeuble, et ce, à la suite de l'analyse des factures soumises par l'appelante ». La Cour retient que cette admission représente une forme d'acceptabilité par l'intimé des activités commerciales en lien avec la construction de l'Immeuble.

[38] La Cour est d'avis qu'il est raisonnable de considérer qu'une référence à culture mixte des fruits et des légumes peut être substituée par une référence à permaculture mixte des fruits et des légumes. En termes généraux, la permaculture représente un mode d'aménagement écologique du territoire, visant à concevoir des systèmes stables et autosuffisants et à produire de la nourriture en renforçant l'écosystème⁶. La situation que la preuve a permis d'établir dans le cas présent s'accorde avec ces références.

[39] Quant à savoir si l'Immeuble est utilisé, immédiatement après le transfert de propriété, à des fins personnelles par les acheteurs, la Cour est satisfaite de la preuve. La Cour n'a pas retenu de raison ou de circonstance qui pourrait permettre de douter de cette situation. L'Immeuble provient de l'exploitation d'une entreprise agricole et les difficultés rencontrées avaient atteint un niveau forçant la renonciation à la poursuite du projet. À la suite de ce constat d'échec, une acquisition pour fins personnelles de l'Immeuble n'a certes pas les allures d'une situation déraisonnable. D'autant plus que la condition à rencontrer est vérifiable immédiatement après le transfert de la propriété seulement.

[40] Considérant ce qui précède et la preuve introduite à l'audition, la Cour est d'avis que la preuve présentée par l'appelante est crédible et suffisamment convaincante, selon la balance des probabilités, pour conclure que les conditions de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Loi sont réunies. La Cour n'a pas non plus noté de preuve contradictoire suffisante qui pourrait raisonnablement la convaincre d'une autre position.

B. *Paragraphe 296(2) LTA*

[41] L'appelante soutient qu'elle était en droit de réclamer des CTI pour des périodes de déclaration qui ont précédé la période du Trimestre et qu'elle a omis de faire valoir ce droit. Elle soulève ainsi l'argument qu'en établissant une cotisation concernant la taxe nette pour la période en litige du Trimestre, l'intimé aurait dû prendre en compte les CTI non réclamés des périodes précédentes conformément au paragraphe 296(2) LTA. L'intimé est en désaccord et considère qu'il a uniquement l'obligation de considérer les CTI pour la période qui fait l'objet de la Cotisation.

⁶ Dictionnaire Le Robert Dico – En ligne – Éditions Le Robert.

[42] Le texte de la disposition en question se lit comme suit :

Application d'un crédit non demandé

(2) Le ministre, s'il constate les faits ci-après relativement à un montant (appelé « crédit déductible » au présent paragraphe) lors de l'établissement d'une cotisation concernant la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration donnée de celle-ci, prend en compte le crédit déductible dans l'établissement de la taxe nette pour cette période comme si la personne avait demandé le crédit déductible dans une déclaration produite pour cette période :

a) le crédit déductible aurait été accordé à titre de crédit de taxe sur les intrants pour la période donnée ou à titre de déduction dans le calcul de la taxe nette pour cette période s'il avait été demandé dans une déclaration produite aux termes de la section V pour cette période à la date limite où la déclaration pour cette période était à produire et si les exigences en matière de documentation, énoncées aux paragraphes 169(4) ou 234(1), qui s'appliquent au crédit avaient été remplies;

b) le crédit déductible n'a pas été demandé par la personne dans une déclaration produite avant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé ou, s'il l'a été, a été refusé par le ministre;

c) le crédit déductible serait accordé à titre de crédit de taxe sur les intrants ou de déduction dans le

Allowance of unclaimed credit

(2) Where, in assessing the net tax of a person for a particular reporting period of the person, the Minister determines that

(a) an amount (in this subsection referred to as the "allowable credit") would have been allowed as an input tax credit for the particular reporting period or as a deduction in determining the net tax for the particular reporting period if it had been claimed in a return under Division V for the particular reporting period filed on the day that is the day on or before which the return for the particular reporting period was required to be filed and the requirements, if any, of subsection 169(4) or 234(1) respecting documentation that apply in respect of the allowable credit had been met,

(b) the allowable credit was not claimed by the person in a return filed before the day notice of the assessment is sent to the person or was so claimed but was disallowed by the Minister, and

(c) the allowable credit would be allowed, as an input tax credit or deduction in determining the net tax for a reporting period of the person, if it were claimed in a return under Division V filed on the day notice of the assessment is sent to the person or would be disallowed if it were claimed in that return only because

calcul de la taxe nette de la personne pour une de ses périodes de déclaration s'il était demandé dans une déclaration produite aux termes de la section V le jour où l'avis de cotisation est envoyé à la personne, ou serait refusé s'il était demandé dans cette déclaration du seul fait que le délai dans lequel il peut être demandé a expiré avant ce jour.

the period for claiming the allowable credit expired before that day,

the Minister shall take the allowable credit into account in assessing the net tax for the particular reporting period as if the person had claimed the allowable credit in a return filed for the period.

[43] Les trois conditions sont cumulatives. La période visée à l'alinéa a) est la période qui fait l'objet de la cotisation par le ministre. La référence à la période donnée à l'alinéa a) est conséquente avec le libellé du préambule qui lui réfère à une « période de déclaration donnée ». La version anglaise confirme cette interprétation.

[44] La question centrale dans le cas présent est de déterminer si les CTI provenant de dépenses encourues au cours de périodes de déclaration précédentes de l'appelante (CTI Cristallisés) sont également reconnus aux fins de la période donnée visée par la Cotisation du ministre. Pour maintenir ce droit, l'appelante invoque le paragraphe 296(2) LTA⁷. Autrement dit, les CTI Cristallisés sont-ils reconnus à titre de CTI pour la période donnée ou à titre de déduction dans le calcul de la taxe nette pour la période donnée? Si les CTI Cristallisés sont ni l'un ni l'autre ils ne peuvent être considérés aux fins du paragraphe 296(2) LTA.

[45] Ce constat n'a pas pour effet en soi de prohiber la réclamation de la déduction qu'est rattachée à un CTI dans une autre période de déclaration de l'inscrit. Cependant, la question qui se pose ici est si cette règle s'étend au paragraphe 296(2) LTA aux fins de la Cotisation en appel qui ne vise que la période de déclaration du Trimestre.

[46] La Cour est d'avis que la portée du paragraphe 296(2) LTA repose sur une compréhension des concepts auxquels réfère le paragraphe mais dont l'origine et le sens sont confirmés à d'autres dispositions de la Loi. Les règles d'interprétation connues et applicables aux lois fiscales supportent cette approche. La maîtrise de ces

⁷ La Cour réfère aux dépenses encourues au cours de périodes de déclaration antérieures bien que le véritable test de la reconnaissance d'un CTI soit en lien avec le moment où la TPS est payée ou devenue payable. Voir le paragraphe 169(1) LTA.

concepts permet de donner une interprétation juste du sens à donner au paragraphe 296(2).

[47] Ainsi, pour répondre à la question revenons au sens à donner au terme CTI qui apparaît au paragraphe 296(2) LTA. La Loi introduit le concept de CTI par le biais du paragraphe 169(1) LTA :

169 (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable; [...]

[Nos soulignements.]

[48] Le libellé du préambule du paragraphe 169(1) LTA nous enseigne qu'un CTI relatif à une fourniture acquise existe pour une période de déclaration donnée d'un inscrit que si au cours de la période donnée la TPS devient payable ou est payée. Ce détail est important car il limite le sens à donner à CTI.

[49] Ainsi, considérant que la TPS doit être payable ou être payée, le CTI est rattaché à une période de déclaration unique au cours de laquelle la TPS est payable ou a été payée par l'inscrit. Une fois que le CTI est cristallisé au cours d'une période de déclaration, l'inscrit peut réclamer le CTI dans le calcul de sa taxe nette de cette période ou au cours d'une période de quatre ans suivant la date limite de production de la période de déclaration au cours de laquelle le CTI s'est cristallisé.

[50] Aussi, il est utile de constater qu'au préambule du paragraphe 296(2) LTA le Parlement réfère à une période de déclaration donnée qui en fait représente la période visée par la cotisation du ministre. Cette même période est également la période de déclaration à laquelle le Parlement réfère aux alinéas du paragraphe 296(2) et à laquelle la référence à CTI est rattaché. Dit autrement, le Parlement est conséquent

dans son approche quant à savoir qu'un CTI appartient à une période de déclaration donnée et qu'en conséquence, dont au paragraphe 296(2), une référence à CTI emporte une référence à une période de déclaration donnée à laquelle le CTI se rattache et par le fait même valide un seul point d'origine. Un CTI n'est pas un CTI pour toutes les périodes mais pour la seule période où la TPS devient payable ou est payée en lien avec la fourniture qui crée le CTI.

[51] Le deuxième concept utile est l'établissement de la taxe nette auquel réfère le paragraphe 296(2) LTA. À cette fin, l'article 225 LTA expose le calcul de la taxe nette d'un inscrit pour toute période de déclaration mais une période à la fois :

225 (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente sous-section, la taxe nette pour une période de déclaration donnée d'une personne correspond au montant, positif ou négatif, obtenu par la formule suivante :

A - B

où :

A représente le total des montants suivants :

- a) les montants devenus percevables et les autres montants perçus par la personne au cours de la période donnée au titre de la taxe prévue à la section II;
- b) les montants à ajouter aux termes de la présente partie dans le calcul de la taxe nette de la personne pour la période donnée;

B le total des montants suivants :

- a) l'ensemble des montants dont chacun représente un crédit de taxe sur les intrants pour la période donnée ou une période de déclaration antérieure de la personne, que celle-ci a demandé dans la déclaration produite en application de la présente section pour la période donnée;
- b) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant que la personne peut déduire en application de la présente partie dans le calcul de sa taxe nette pour la période donnée et qu'elle a indiqué dans la déclaration produite en application de la présente section pour cette période.

[Nos soulignements.]

[52] Deux points au sujet de la formule du paragraphe 225(1) LTA méritent d'être soulignés. Premièrement, l'élément B de la formule traite clairement à l'alinéa a) de

deux types de CTI distincts : (1) le CTI pour la période donnée faisant l'objet de la période de déclaration visée par le calcul de la taxe nette, et (2) le CTI pour une période de déclaration antérieure de l'inscrit. Un CTI réclamé dans le calcul de la taxe nette peut donc provenir de la période de déclaration visée par la période de déclaration visée par le calcul ou provenir d'une période de déclaration antérieure. La Cour note que le Parlement utilise un langage clair et distinct lorsqu'il réfère au CTI provenant de la période de déclaration donnée (période du calcul) et au CTI provenant d'une période de déclaration antérieure. Bien qu'un CTI soit créé au cours de la période de déclaration spécifique où la TPS est devenue payable ou est payée, il sera pris en compte dans le calcul de la taxe nette de l'inscrit uniquement au moment où il sera réclamé par ce dernier, conformément à l'alinéa a) du l'élément B du paragraphe 225(1).

[53] Deuxièmement, toujours à l'élément B de la formule, le Parlement est également clair à l'alinéa b) qui traite, distinctement de l'alinéa a), des montants que la Partie IX de la Loi peut permettre de déduire dans le calcul de la taxe nette. Les CTI étant traités explicitement à l'alinéa a), les montants visés à l'alinéa b) ne sont pas des CTI. La notion de déduction n'est pas une notion utilisée pour adresser le traitement réservé au CTI, mais bien d'autres montants⁸. Le Parlement a démontré clairement son intention de traiter le CTI en utilisant expressément une référence au terme CTI et en précisant la période de déclaration visée. Dans l'autre cas à l'alinéa b), et bien qu'un terme tel que déduction puisse à son sens grammatical référer à une multitude de circonstances, une interprétation législative textuelle, contextuelle et téléologique unifiée favorise une dissociation entre la signification précise de l'alinéa a) et un sens élargi sans délimitation définie à l'alinéa b)⁹.

⁸ Les articles 231, 232 et 234 LTA sont des situations où une déduction est traitée.

⁹ Au terme d'une analyse textuelle des deux dispositions et des autres dispositions pertinentes de la LIR, il apparaît à la Cour que le texte édicté par le législateur est clair. Après avoir consulté et analysé autant la version anglaise que la version française des dispositions, qui sont d'ailleurs au même effet, la Cour ne relève aucune ambiguïté notable et n'est pas disposée à conclure de la manière soumise par l'appelant.

Selon les enseignements de la Cour suprême du Canada en matière d'interprétation, en présence d'un libellé précis et non équivoque dans une loi aussi détaillée, complexe et exhaustive que la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation, au profit par exemple du contexte ou de l'objet de la disposition (*Hypothèques Trustco Canada c Canada*, 2005 CSC 54 [Hypothèques Trustco]). Le degré de précision et de clarté du libellé d'une disposition fiscale influe sur la méthode d'interprétation. Lorsque le sens d'une telle disposition ou son application aux faits ne présente pas d'ambiguïté, il suffit de l'appliquer (La mention de l'objet de la disposition [TRADUCTION] « ne peut pas servir à créer une exception tacite à ce qui est clairement prescrit » : voir P. W. Hogg, J. E. Magee et J. Li,

L'expression du Parlement de créer une distinction entre le traitement réservé à un CTI et celui réservé à une déduction est clairement reflétée. La Cour n'a pas l'autorité d'y déroger.

[54] De retour au paragraphe 296(2) LTA, la situation visée est lorsque le ministre procède à « une cotisation concernant la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration donnée ». En considérant les principes retenus par le Parlement et repris plus haut aux fins de déterminer l'origine d'un CTI et comment ce dernier s'intègre au calcul de la taxe nette d'un inscrit, le traitement réservé à un CTI provenant d'une période de déclaration antérieure aux fins du paragraphe 296(2) se précise.

[55] À cette fin, l'alinéa a) du paragraphe 296(2) LTA apparaît la clé. Pour être visé au paragraphe 296(2), il doit s'agir, à la lecture même de l'alinéa, d'un CTI pour la période de déclaration donnée (c.-à-d. la période de déclaration cotisée par le ministre au paragraphe 296(2)) ou d'une déduction dans le calcul de la taxe nette pour cette même période de déclaration.

[56] Il a été établi plus haut que le Parlement réfère soit au CTI provenant de la période de déclaration donnée (c.-à-d. la période où la TPS en lien avec le CTI est payable ou a été payée par l'inscrit) ou soit au CTI provenant d'une période de déclaration antérieure. Le Parlement a choisi au paragraphe 296(2) LTA de référer au « montant déductible » qui aurait été accordé à titre de CTI pour la période de déclaration donnée. Seule la référence expresse au CTI pour la période de déclaration donnée y est faite. Rien n'aurait été plus facile d'insérer les mots « ou une période de déclaration antérieure ». Des mots expressément utilisés, par exemple, aux fins

Principles of Canadian Income Tax Law (5^e éd. 2005), p. 569; et *Shell Canada Ltée c Canada*, 1999 CanLII 647 (CSC)).

Cette façon d'interpréter des deux dispositions est également en accord avec les enseignements de la Cour suprême du Canada que l'on doit, dans la mesure du possible, interpréter la loi applicable comme formant un tout harmonieux (*Hypothèques Trustco*). Toutefois, la Cour juge pertinent de tout de même de se pencher plus en profondeur sur le contexte et l'objet des deux dispositions afin d'appliquer convenablement la méthode moderne d'interprétation mise de l'avant à de nombreuses reprises par la Cour suprême du Canada. La Cour suprême rappelle que « [m]ême lorsque le sens de certaines dispositions peut paraître non ambigu à première vue, le contexte et l'objet de la loi peuvent révéler ou dissiper des ambiguïtés latentes » et que « [p]our relever et dissiper toute ambiguïté latente du sens des dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu, les tribunaux doivent adopter une méthode d'interprétation législative textuelle, contextuelle et téléologique unifiée » (*Hypothèques Trustco*). Cependant, malheureusement pour l'appelante, dans le cas présent, une analyse du contexte et de l'objet des dispositions renforce l'interprétation textuelle.

du calcul de la taxe nette aux fins de la Loi au paragraphe 225(1) LTA. Cependant, il en est autrement. Le montant visé au paragraphe 296(2) est limité au montant qui satisfait aux trois conditions des alinéas a), b) et c) du paragraphe (2). La Cour conclut que le « crédit déductible » doit se qualifier à titre de CTI pour la période de déclaration donnée visée par le paragraphe 296(2) et à ce titre il ne peut pas s'agir d'un CTI provenant d'une période de déclaration antérieure à la période de déclaration cotisée de l'inscrit.

[57] Quant aux références à la notion de déduction aux alinéas a) et c) du paragraphe 296(2) LTA, la Cour est d'avis qu'une interprétation raisonnable ne peut mener qu'à une conclusion soit que ces références n'ont pas d'autre signification que celle à laquelle le Parlement a choisi de référer à d'autres fins dans la Loi plus particulièrement dans le cadre même du calcul de la taxe nette de l'inscrit à l'article 225 LTA¹⁰. Et ces déductions ne sont pas en lien avec le traitement exprès réservé distinctement aux CTI provenant de la période de déclaration donnée ou d'une période de déclaration antérieure¹¹.

[58] Quant aux libellés des alinéas b) et c) du paragraphe 296(2) LTA, la Cour est d'avis qu'ils n'ont pas pour effet de supporter une autre interprétation que celle retenue à l'alinéa a).

[59] Sans vouloir reprendre l'ensemble des décisions ayant pu faire référence à la portée du paragraphe 296(2) LTA, il peut être utile d'apporter certains commentaires bien que la majorité des décisions ont été rendues également en procédure informelle.

[60] La décision Pawlak¹² du juge Webb porte directement sur l'interprétation du paragraphe 296(2) LTA. Il importe de souligner ce sur quoi portait l'appel :

[1] En l'espèce, la question est de savoir s'il aurait fallu, en établissant des cotisations (ou des nouvelles cotisations) en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi ») à l'égard des appelants concernant leur taxe nette pour les périodes de déclaration qui ont pris fin le 31 décembre 2003 et le 31 décembre 2004, tenir compte des crédits de taxe sur les intrants (les « CTI ») pour la TPS payée (ou payable) pour ces périodes de déclaration, et ce, malgré le fait que les appelants ont

¹⁰ Les alinéas a) et c) du paragraphe 296(2) LTA font d'ailleurs expressément référence au calcul de la taxe nette aux fins de la Loi.

¹¹ Pour un exemple de déduction dans le calcul de la taxe nette, voir le paragraphe 234(1) LTA.

¹² *Pawlak c La Reine*, 2012 CCI 355 [procédure informelle] [Pawlak].

produit leurs déclarations de TPS pour ces années de déclaration plus de quatre ans après les dates auxquelles ces déclarations auraient dû être produites.

[Notre soulignement.]

[61] Après avoir cité le paragraphe 296(2) LTA, il énonce au sujet des CTI visés aux fins du « crédit déductible » du paragraphe 296(2) :

[8] Par conséquent, si les conditions énoncées dans cette disposition sont remplies, lorsque le ministre établit une cotisation (ou une nouvelle cotisation) concernant la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration donnée, cette personne doit se voir accorder un crédit pour les CTI qu'elle n'a pas demandés pour cette période, et ce, même si la cotisation (ou la nouvelle cotisation) est établie après l'expiration du délai prévu pour demander ces CTI.

[Notre soulignement.]

[62] L'énoncé est certes clair en ce qui concerne les CTI qui proviennent de la période de déclaration cotisée et de toute façon, tel que constaté plus haut, seuls ces crédits étaient en litige. Par contre, pour la Cour, la question des CTI provenant de périodes de déclaration antérieures à la période cotisée n'apparaît pas être clairement visé au paragraphe 8 de la décision du juge Webb, et au surplus n'apparaissait pas nécessaire pour répondre à la question en litige. Dans un tel contexte, il n'y a pas lieu d'élargir la portée de la décision au-delà des circonstances qu'elle vise.

[63] Dans l'affaire Byrnes¹³, il s'agissait également de CTI provenant de la période de déclaration en litige visé au paragraphe 296(2) LTA (TPS payée ou payable durant la période en litige). Le juge Little reprend des positions administratives de l'Agence du revenu du Canada pour appuyer sa décision. Les positions administratives présentent une position différente selon qu'il s'agisse de CTI créés durant la période en litige et les CTI créés durant des périodes de déclaration antérieures. Les positions administratives confirment que seuls les premiers sont admis aux fins du paragraphe 296(2) LTA. Le juge Little ne souligne pas cette situation et, de façon similaire à la décision du juge Webb dans Pawlak, n'avait pas nécessairement besoin de le faire considérant que le litige devant lui ne concernait qu'un CTI résultant de la TPS payée et payable au cours de la période en litige devant lui.

¹³ *Byrnes c La Reine*, 2008 CCI 57 [procédure informelle] [Byrnes].

[64] Aucune autre décision n'apparaît plus directe quant à l'interprétation qui peut être faite du paragraphe 296(2) LTA¹⁴.

[65] Quant à la position de David Sherman à l'effet que la notion de déduction indiquée au paragraphe 296(2) LTA est suffisamment large pour y inclure un CTI d'une autre période de déclaration que la période donnée visée, la Cour n'est pas disposée à partager ce point de vue. Avec respect pour l'auteur, cette position apparaît, aux yeux de la Cour, négliger l'interprétation qui doit être faite des dispositions et l'harmonie qui doit en résulter. Une interprétation libérale ne peut simplement être adoptée sans qu'elle ne soit supportée par la règle d'interprétation maintenant applicable et solidement établie. David Sherman écrit :

In the author's view, the CRA is correct that an ITC arising in an earlier reporting period is not an "input tax credit for the particular reporting period", since it is an ITC for a "preceding" period as contemplated by subsection 225(1). However, such an ITC is an amount that "would have been allowed ... as a deduction in determining the net tax for the particular reporting period" (paragraph 296(2)(a)) and therefore can be claimed as an offset against an assessment. Although the words "deduction in determining net tax" are normally understood to refer to deductions such as those allowed by sections 231, 232 and 234, these words are not limited to such deductions, and on their face they apply to ITCs as well, based on the straightforward meaning of "deduction". An ITC for an earlier reporting period falls within paragraph 225(1)B(a), and as such is a "deduction" in computing net tax for the reporting period. (See however the Tax Court decision in *Grant v. R.*, [2006] 5 C.T.C. 2207 (T.C.C.); *aff'd* [2007] 4 C.T.C. 41 (F.C.A.), on the interpretation of the words "any other deduction permitted for the purpose of computing taxable income" in ITA paragraph 114(c).) The CRA answered the author's query on this point in its February 27, 2003 answer to the CBA above, but its reasoning is not convincing.

[Notre soulignement.]

[66] L'auteur est d'accord pour reconnaître que le libellé du paragraphe 296(2) LTA réfère aux CTI qui proviennent de la période de déclaration cotisée, et non aux CTI d'une période de déclaration antérieure. Toutefois, l'auteur est d'avis que la notion de déduction qui figure au paragraphe serait suffisamment large pour

¹⁴ Certaines décisions portent sur le paragraphe 296(2.1) LTA, qui pourrait sembler similaire, mais la jurisprudence a établi que « le droit aux CTI n'est pas le même que le droit aux remboursements, compte tenu de l'interprétation contextuelle et téléologique des dispositions législatives liées aux remboursements » : *Humber College Institute of Technology & Advanced Learning v La Reine*, 2013 CCI 146 [procédure informelle], para 17; réitéré dans *Andrew c La Reine*, 2015 CCI 1, para 92. La Cour partage cette position.

permettre la déduction d'un CTI d'une période de déclaration antérieure. Et relativement à ce second point, il soulève deux commentaires.

[67] Relativement à son premier commentaire, l'auteur reconnaît que la référence à déduction aux fins de la Loi est généralement relative aux déductions telles qu'utilisées aux articles 231, 232 et 234 LTA. Par contre, il est d'avis que le sens à donner aux mots déduction et ceux qui l'accompagnent dans le contexte ne sont pas limités et il n'y a pas lieu de les interpréter restrictivement mais à leur sens usuel. Bien que la Cour puisse comprendre l'argument, l'intimé pour ne nommer que lui, ne partage pas cette interprétation. Et dans un contexte d'interprétation afin de mesurer la portée à donner au texte retenu par le Parlement, la Cour arrive difficilement à pouvoir rejoindre l'auteur sur ce point.

[68] Le sens usuel des mots peut avoir un rôle certes dans l'interprétation et la portée d'un texte. Sans chercher à reprendre ici toute la genèse qui sous-tend l'interprétation des lois fiscales, dans *Hypothèques Trustco*, la Cour suprême du Canada confirme la thèse au sujet de l'interprétation du droit fiscal :

[10] Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi [LIR] dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi [LIR] et l'intention du législateur » : voir 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, 1999 CanLII 639 (CSC), [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi [LIR] dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi [LIR] comme formant un tout harmonieux.

[Notre soulignement.]

[69] La Cour est consciente que le sens ordinaire des mots peut dans certains cas l'emporter. Par contre, la position où plus d'un sens raisonnable est possible doit suivre une approche différente. Et l'interprétation à suivre doit favoriser une interprétation qui considère les dispositions de la loi comme un tout harmonieux. C'est à ce niveau que la position de l'auteur exprimée plus haut devient difficile à concilier.

[70] Le Parlement utilise la notion de déduction dans la Loi à des fins relativement précises. Aussi, le Parlement réfère à des CTI pour une période donnée et à des CTI pour une période antérieure de la personne. Autrement dit, le Parlement est somme toute suffisamment précis lorsqu'il convient de référer à l'un ou l'autre ou les deux. L'utilisation à des fins précises de la notion de déduction dans la Loi dans un contexte qui s'assimile à celui du paragraphe 296(2) LTA ne peut être ignorée. Le sens à donner dans un contexte d'harmonisation doit chercher à conserver un même sens. Et des références expresses aux CTI d'une période donnée et d'une période antérieure permettent de concilier un sens commun raisonnable et harmonieux entre les dispositions.

[71] Un tel contexte permet de conclure qu'une interprétation harmonieuse est davantage respectée si la portée des mots du paragraphe 296(2) LTA est en harmonie avec les mots qu'utilise le Parlement dans des contextes connexes. Ainsi, l'absence de mots tels que période de déclaration antérieure et un sens plus précis donné à déduction tel qu'utilisé dans la Loi soutiennent une interprétation qui exclut les CTI de périodes de déclaration antérieures de la portée du paragraphe 296(2).

[72] Relativement au second commentaire de l'auteur, il est difficile de conclure que l'inclusion d'un CTI pour une période de déclaration antérieure de la personne à l'alinéa a) de l'élément B au paragraphe 225(1) LTA constitue une déduction telle qu'entendu aux fins de la Loi. Certes l'alinéa a) de l'élément B réduit le montant de la taxe nette d'un inscrit. Mais la notion de déduction telle qu'utilisée par le Parlement n'y apparaît pas. Le fait que l'alinéa a) de l'élément B au paragraphe 225(1) a pour effet de réduire le montant de taxe nette permet difficilement de conclure qu'il s'agit-là d'une référence à la notion de déduction telle qu'utilisée dans le contexte. D'ailleurs, l'alinéa b) de l'élément B au paragraphe 225(1) constitue plutôt le sens donné à déduction¹⁵.

¹⁵ Cette distinction entre le CTI et la déduction est illustrée deux paragraphes plus loin dans le texte du paragraphe 225(3) LTA, qui concerne lui-même l'élément B de la formule mentionnée au paragraphe 225(1). La partie F du Canada GST Service sous l'alinéa b) de l'élément B au paragraphe 225(1) intitulée « F.--Deductions from Net Tax--225(1)B(b) » énumère des dispositions de la Loi qui constituent des déductions aux fins de l'alinéa b) du paragraphe 225(1)B LTA. Il semble bien que le caractère particulier distinct de ce que constitue un CTI y est souligné par l'auteur : « Unlike ITCs, deductions from net tax must be claimed in the reporting period to which they apply or they will be lost. However, the deduction in respect of bad debts (subsection 231(1)) has built into it the ability to be claimed in a later reporting period, provided that is within four years: subsection 231(4) ».

[73] De plus, dans ses notes sur l'article 225 LTA, l'auteur David Sherman résume ainsi le calcul de la taxe nette :

In simple terms, net tax is GST and HST collected and/or charged by the registrant, minus input tax credits (ITCs) for GST and HST paid by and/or charged to the registrant. ITCs can be carried forward and claimed for the past 4 years (2 years for some registrants): 225(1)B(a), 225(4). Net tax is then adjusted by special rules in 231–236.5.

[74] C'est à ces règles spéciales se trouvant aux articles 231 à 236.5 LTA qu'apparaît faire référence l'alinéa b) de l'élément B de la formule du calcul de la taxe nette au paragraphe 225(1) LTA¹⁶.

[75] Dans tous ces cas, cette partie de la Loi utilise le même langage : le contribuable peut déduire ce montant dans le calcul de sa taxe nette. Le Parlement fait clairement référence à une déduction dans le calcul de la taxe nette. La situation coïncide à l'approche retenue pour établir le calcul de la taxe nette à l'article 225 LTA.

[76] Il n'y a pas lieu de retenir une interprétation qui ne cherche pas à interpréter la Loi comme un tout harmonieux. Le Parlement a fait la démonstration qu'il lui était loisible de procéder autrement si l'intention était d'inclure le CTI pour une période de déclaration antérieure aux fins du paragraphe 296(2) LTA.

[77] La demande de l'appelante de reconnaître l'admissibilité de CTI provenant d'une période de déclaration antérieure à la période de déclaration du Trimestre sera donc rejetée. Les seuls CTI qui seront admis par la Cour sont ceux provenant du Trimestre et qui ont été admis par l'intimé. La Cour n'est pas appelée à se prononcer sur d'autre CTI.

¹⁶ L'article 231 LTA réfère aux créances irrécouvrables et une déduction de la taxe nette. L'alinéa 232(3)b) LTA prévoit une possibilité de déduction dans le calcul en cas de remboursement ou de redressement. Le paragraphe 234(1) LTA adresse une déduction pour remboursement et le paragraphe 234(2) adresse une déduction pour remboursement concernant les non-résidents. Le paragraphe 234(3) propose une déduction pour fourniture dans une province participante. Le paragraphe 234(5) discute une déduction pour remboursement payable à un fonds réservé. Le paragraphe 236.01(3) LTA s'intitule « Déduction de montants », et le paragraphe 236.4(2) LTA prévoit une déduction potentielle lorsqu'un immeuble d'habitation est impliqué.

VI. **Dispositif**

[78] Considérant ce qui précède, l'appel de la nouvelle cotisation établie le 17 janvier 2022 conformément aux dispositions de la Partie IX de la Loi à l'égard de la période de déclaration de l'appelante du 1^{er} août 2016 au 31 octobre 2016 est accueilli, sans dépens, et l'affaire est déférée au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation de manière à (i) qualifier la vente de l'immeuble en construction par l'appelante connu et désigné comme étant le lot 4 568 114 du Cadastre du Québec, situé au 355, rue des Celtes, Saint-Calixte, Québec au titre d'une fourniture exonérée en vertu de l'article 12 de la Partie I de l'annexe V de la Partie IX de la Loi; et (ii) consentir à l'appelante le montant total de 1 090,78 \$ à titre de crédit de taxe sur les intrants pour la période de déclaration du Trimestre.

Signé ce 27^e jour d'août 2026.

« J.M. Gagnon »

Juge Gagnon

ANNEXE A – LISTE COMMUNE D’ADMISSIONS ET DES FAITS

2023-31(GST)I

COUR CANADIENNE DE L’IMPÔT

ENTRE :

SOLUTION ASSUR 3D INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

LISTE COMMUNE D’ADMISSIONS ET DES FAITS

1. L’appelante est une société dont les activités commerciales en 2015 et 2016 consistaient en la culture mixte des fruits et des légumes tel qu’indiqué au Registraire des entreprises du Québec (ci-après, le « **REQ** »);
2. La permaculture est une activité agricole;
3. Du 1^{er} août 2016 au 31 octobre 2016 (ci-après, la « **période visée** »), les actionnaires de l’appelante étaient M. Bouchard et Mme Anaïs Archambault;
4. Entre le 18 mars et le 26 mars 2019, M. Bouchard est devenu l’unique actionnaire et administrateur de l’appelante, et ce, rétroactivement au 17 janvier 2019 tel que déclaré au REQ);
5. L’appelante est un inscrit depuis le 10 décembre 2014 au sens où l’entend la Partie IX de la *Loi sur la taxe d’accise* (L.R.C. (1985). ch. E-15) (ci-après, la « **LTA** »);
6. L’appelante a cessé d’être un inscrit en date du 1^{er} février 2017;
7. La fréquence des déclarations du calcul de la taxe nette de l’appelante relativement à la taxe sur les produits et services (ci-après, la « **TPS** ») est trimestrielle;

Vérification

8. Le 30 septembre 2015, l'appelante a acquis pour le prix de 37 000 \$ un terrain connu et désigné comme étant le lot 4 568 114 du Cadastre du Québec;
9. Sur le terrain mentionné au paragraphe précédent, l'appelante a débuté la construction d'un immeuble en mars 2016;
10. Le 28 septembre 2016, l'appelante a vendu l'immeuble en construction connu et désigné comme étant le lot 4 568 114 du Cadastre du Québec, situé au 355, rue des Celtes, à Saint-Calixte;
11. Ledit immeuble mentionné au paragraphe précédent a été vendu aux actionnaires de l'appelante, soit M. Bouchard et Mme Archambault, au prix de 231 500,00 \$ sans la TPS ni la taxe de vente du Québec;
12. Pour la période visée, l'intimée a vérifié l'assujettissement à la taxe du transfert du terrain et de l'immeuble en construction par l'appelante à ses actionnaires;
13. Le 28 septembre 2021, l'appelante a signé un formulaire de renonciation au délai de prescription pour la période visée;
14. Le 17 janvier 2022, l'appelante a transmis à l'intimé un formulaire à de révocation visant la période visée ainsi que ledit formulaire de renonciation mentionné au paragraphe précédent;
15. Le 7 janvier 2022, l'intimé a établi, pour la période visée, le montant de taxe perçue ou percevable au montant de 11 023,81 \$ et a accordé un montant de 0,00\$ à titre de CTI, sans admission de l'appelante quant au bien-fondé de ladite cotisation;
16. L'intimé a cotisé, sans admission de l'appelante quant au bien-fondé de ladite cotisation, les montants suivants, à savoir:

	Montant
Rajustements apportés au calcul de la taxe nette déclarée	11 023,81\$
Intérêts sur arriéré	3 282,56\$
Pénalité pour défaut de produire	385,82\$
Total [montant dû]	14 692,19\$

17. Le ou vers le 18 février 2022, soit dans le délai prescrit, l'appelante a présenté au Ministre un avis d'opposition, daté de la même date, à l'encontre de la cotisation, sans admission de l'intimé quant à l'exposé des faits et des motifs;

18. Le 13 octobre 2022, l'intimé a rendu sa décision relativement à la cotisation en TPS contestée par l'appelante ayant pour effet de maintenir les sommes cotisées, sans admission de l'appelante quant au bien-fondé de cette décision;
19. Le 6 janvier 2023, l'appelante a interjeté appel de la cotisation en litige et a produit au greffe de cette Cour un avis d'appel de cotisation;
20. Le 19 janvier 2023, le greffe de cette Cour a transmis l'avis d'appel à l'intimé;
21. Le 1^{er} mars 2023, l'appelante a consenti à ce que le délai pour déposer la Réponse de l'intimé à l'avis d'appel soit prorogé jusqu'au 21 avril 2023 inclusivement;

Questions en litige

22. L'appelante renonce à la question concernant la juste valeur marchande de l'immeuble;
23. Les seules questions en litige devant la présente Cour sont donc les suivantes, à savoir:
 - a) Est-ce que la transaction du 28 septembre 2016 entre l'appelante et ses actionnaires est une transaction taxable?
 - b) La transaction du 28 septembre 2016 est-elle visée par l'exonération prévue à l'Annexe V, Partie 1, article 12 de la LTA?
 - c) Est-ce que l'appelante a droit à la récupération de la totalité des intrants pour tous les intrants payés au courant de la période de construction, et ce, en vertu du paragraphe 296(2) de la LTA?
24. Relativement à la question de l'exonération de la transaction, et dans le but de circonscrire le débat, l'intimé tient à préciser que sa position est à l'effet que les critères a)(i), a)(iii) et b) de l'Annexe V, Partie 1, article 12 de la LTA ne sont pas rencontrés;
25. Plus précisément, quant au critère a)(i) de l'Annexe V, Partie 1, article 12 de la LTA, l'intimé ne remet pas en question la notion de « totalité ou presque » des actifs, mais soutient plutôt que l'appelante n'a pas démontré qu'il y avait une activité commerciale qui est une entreprise agricole au sens de l'article;
26. Relativement à la détermination des CTI, dans le dossier judiciairisé, l'appelante a transmis à l'intimé des factures au soutien des dépenses qu'elle aurait engagées en 2016 pour la construction de l'immeuble.

RÉFÉRENCE : 2026 CCI 160

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2023-31(GST)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : SOLUTION ASSUR 3D INC. c. SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 2 juillet 2024, 24 novembre 2025 et 27
janvier 2026; et représentations écrites les
5 et 6 mars 2026

MOTIFS DE JUGEMENT PAR : L'honorable juge Jean Marc Gagnon

DATE DU JUGEMENT : Le 27 août 2026

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Annie Lamoureux

Avocates de l'intimé : M^e Véronique Verville
M^e Cansu Dilan Isik

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Annie Lamoureux

Cabinet : Lamoureux Avocat & Fiscaliste inc.

Pour l'intimé : Marie-Josée Hogue
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada