

Dossier : 2014-4328(GST)I

ENTRE :

OTTE & ASSOCIATES CONTRACTORS INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE]

Appel entendu les 8 et 9 décembre 2015, à Regina (Saskatchewan)

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^c Jason M. Clayards

Avocat de l'intimée : M^c John Krowina

JUGEMENT

L'appel est accueilli et les nouvelles cotisations datées du 10 septembre 2014 sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation pour les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour de juin 2016.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Référence : 2016 CCI 162
Date : 20160624
Dossier : 2014-4328(GST)I

ENTRE :

OTTE & ASSOCIATES CONTRACTORS INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Les présents motifs concernent un appel interjeté par l'entreprise générale Otte & Associates Contractors Inc. d'une série de nouvelles cotisations (« les nouvelles cotisations ») établies le 10 septembre 2014 aux termes de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »)¹ relativement à douze périodes de déclarations trimestrielles s'étendant sur plus de trois ans, soit du 1^{er} décembre 2009 au 30 novembre 2012, et pour lesquelles la taxe sur les produits et services (TPS) imposée atteignait, selon la formule décrite à l'alinéa 173(1)d) de la LTA, la somme de 30 800,07 \$.

II. CONTEXTE

A. Compagnie et actionnaires

¹ *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, partie IX, telle qu'adoptée par L.C. 1990, ch. 45 et telle que modifiée par la suite.

[2] L'appelante OAC s'est incorporée en 2008 en vertu des lois de la Saskatchewan. Patrick Otte et sa femme, Jane Otte, en sont les actionnaires (sans toutefois en être nécessairement les seuls).

[3] Au sous-paragraphe 18(b) de la réponse de la Couronne (la « réponse »), le ministre du Revenu national (le ministre) tient pour acquis que les actionnaires d'OAC sont M. et M^{me} Otte. Dans la formulation du sous-paragraphe 18(b), il est peut-être implicite que le ministre tient pour acquis que M. Otte et son épouse sont les seuls actionnaires d'OAC, mais cela n'est pas précisé explicitement dans la réponse, les éléments de preuve ou les arguments de la Couronne.

[4] Dans sa déclaration liminaire, l'avocat d'OAC a reconnu l'exactitude de plusieurs hypothèses du ministre figurant au paragraphe 18 de la réponse. Toutefois, dans le contexte du sous-paragraphe 18(b) de la réponse, l'avocat d'OAC a seulement reconnu que M. et M^{me} Otte étaient actionnaires de la société. Il a poursuivi en déclarant qu'OAC comptait deux autres actionnaires. Je n'ai toutefois pas été avisé, ni dans la déclaration liminaire ni lors des témoignages, de leurs noms et du nombre d'actions qu'ils détiennent.

[5] Le seul témoin cité pour le compte d'OAC est M. Otte, que je juge crédible. M. Otte est un compagnon charpentier qui travaille dans l'industrie de la construction depuis 41 ans. Il a commencé à construire des maisons sur mesure pour ses clients en 1990 comme propriétaire unique de sa compagnie. Pendant de nombreuses années, il a aussi effectué de la rénovation domiciliaire et des ajouts. OAC a été constituée en personne morale en 2008, après quoi l'entreprise de construction domiciliaire a été exploitée par OAC.

B. Achat de terrain

[6] Vers 2007, M. et M^{me} Otte ont décidé de se construire une maison. Ils ont donc trouvé une parcelle de terrain vacant de 4,9 acres (1,983 hectare) (le « terrain ») décrite comme possédant le numéro de parcelle de surface #####, dont la description de parcelle de référence est le lot #, bloc #, numéro de plan #####, extension #, et dont l'adresse municipale est le ## XXXXX Crescent² dans un domaine immobilier assez récent connu sous le nom « Stone Pointe Estates », situé à White City ou près de White City, dans la municipalité rurale d'Edenwold n° 158 (la « municipalité »), en Saskatchewan.

² Le numéro et le nom de rue dans la description de la parcelle ainsi que l'adresse ont été caviardés.

M. Otte et Stone Pointe Estates Ltd (« SPE ») ont conclu un contrat d'option d'achat qui entrerait en vigueur le 27 décembre 2007 (le « contrat », versé au dossier sous la cote A-2) aux termes duquel M. Otte pouvait acheter le terrain à SPE à un prix de 124 900 \$ plus la TPS de 6 245 \$, soit un paiement total de 131 145 \$. Le 27 décembre 2007 (selon le contrat) ou le 8 janvier 2008 (selon la feuille de contrôle manuscrite de M. Otte, versée au dossier sous la cote A-7), M. Otte a versé un acompte de 16 237 \$ à SPE. M. Otte (et peut-être aussi M^{me} Otte) a ensuite payé le reste du prix du terrain en deux versements supplémentaires de 60 000 \$ et de 59 000 \$ le 1^{er} décembre 2008 et le 1^{er} août 2009, respectivement. Le total de ces trois paiements, tel qu'il figure sur la feuille de contrôle manuscrite de M. Otte, s'élève à 135 237 \$, ce qui est légèrement supérieur au paiement total de 131 145 \$ prévu au contrat. Cette divergence n'a pas été expliquée lors de l'audience.

[7] Le 21 septembre 2009 (environ sept semaines après le versement du dernier paiement pour le terrain), le registre foncier de la Saskatchewan a émis le titre n^o 138137867 (le « titre », versé au dossier sous la cote A-1) démontrant que M. et M^{me} Otte sont les propriétaires solidaires inscrits du terrain. La pièce A-1 indique que la valeur déclarée du terrain, au 21 septembre 2009, était de 124 900 \$.

[8] Pendant son témoignage, M. Otte a insisté sur le fait que le prix du terrain avait été payé par lui-même et sa femme à SPE et non par OAC. Cependant, les états financiers d'OAC pour l'exercice clos le 30 novembre 2010 (versés au dossier sous la cote I-5) soulèvent des questions à cet égard. Le bilan daté du 30 novembre 2010 montre qu'à la fin de l'exercice 2010, OAC avait des stocks dont le coût s'élevait à 1 081 850 \$. Une annexe jointe à ces états financiers montre que les stocks étaient composés de quatre lots dans Stone Pointe Estates, un de ces lots étant le terrain précité. Cette annexe indique également que trois paiements ont été versés pour ce terrain, c'est-à-dire un paiement de 16 237 \$ le 11 janvier 2008, un paiement de 60 000 \$ le 3 décembre 2008 et un paiement de 59 000 \$ le 13 août 2009. Ces trois sommes correspondent aux montants décrits au paragraphe 6 ci-dessus, mais les dates, elles, ne correspondent pas.

[9] Il n'a pas été expliqué, lors de l'audience, pourquoi les états financiers de 2010 avaient été ainsi préparés. La pièce A-1 (c'est-à-dire le titre cité précédemment) démontre clairement que M. et M^{me} Otte sont devenus les propriétaires inscrits du terrain le 21 septembre 2009 et étaient toujours les propriétaires inscrits du terrain au 2 décembre 2015 (qui correspond à la date à laquelle cette copie de titre précise a été émise par le registre foncier de la Saskatchewan). Il n'y a pas eu d'élément de preuve ou d'indication au cours de

l'audience (ni même au cours du contre-interrogatoire) démontrant que M. et M^{me} Otte auraient cédé leur titre légal ou la propriété bénéficiaire du terrain à OAC. Bien que les nouvelles cotisations aient été fondées sur la prémisse qu'OAC avait vendu le terrain (ainsi qu'une maison [la « maison »]) à M. et M^{me} Otte, le ministre, représenté par l'Agence du revenu du Canada (ARC) n'a fourni aucune preuve ou explication démontrant de quelle façon OAC serait devenue propriétaire du terrain avant la vente alléguée du terrain par OAC à M. et M^{me} Otte³. Comme il sera expliqué de façon plus exhaustive plus loin, je ne suis pas convaincu que les états financiers d'OAC pour les exercices en question reflètent correctement les transactions survenues entre OAC et M. et M^{me} Otte. Par conséquent, je suis d'avis que du 21 septembre 2009 à la date de l'audience, M. et M^{me} Otte étaient les propriétaires inscrits, légaux et bénéficiaires du terrain (par le terme « terrain », je désigne uniquement la surface sous la maison et autour de celle-ci et non la maison elle-même. J'utiliserai le terme « immeuble » pour désigner le terrain et la maison réunis).

C. Construction de la maison

[10] Le 12 juin 2009, la municipalité a délivré le permis de construction et le permis d'aménagement n° 2009-28 (versé au dossier sous la cote A-3) à M. Otte, lui permettant de construire une habitation sur le terrain. La construction a commencé en août 2009.

[11] M. Otte et OAC ont convenu d'un arrangement unique et sur mesure pour la construction de la maison, chacune des parties fournissant des éléments particuliers. M. Otte a expliqué avoir effectué (ou organisé) lui-même, et parfois avec l'aide de ses fils, la majorité des travaux de construction de la maison. M. Otte a notamment fait appel à un de ses amis pour creuser les fondations. M. Otte, parfois (mais pas souvent) avec l'aide de ses fils, a coulé le béton pour les fondations et exécuté d'autres travaux de bétonnage, a construit la charpente de la maison, installé les portes et fenêtres (y compris les portes du garage), construit les soffites et la bordure de toit, isolé la maison, posé les planchers de bois franc, exécuté les travaux de finition, installé les armoires et peint la maison. M. Otte a demandé à un ami d'installer les tapis. M. et M^{me} Otte ont acheté et payé eux-mêmes les portes et une partie des cloisons sèches (la main-d'œuvre et les matériaux), du mécanisme de sonorisation et du câblage. Je désignerai les éléments exposés dans ce paragraphe comme les « éléments des propriétaires ».

³ C'est l'ARC et non le couple Otte qui a formulé cette allégation.

[12] M. Otte a également expliqué qu'OAC avait obtenu et fournit la plupart des matériaux pour la maison (autres que ceux mentionnés au paragraphe précédent) et avait fait les démarches pour que les travaux d'électricité, la plomberie, la pose des bardeaux, le poudrage, la maçonnerie extérieure, la pose des tuiles et l'installation des comptoirs soient exécutés par des employés ou des sous-traitants d'OAC. OAC a également construit les armoires (qui, comme je l'ai dit précédemment, ont été installées par M. Otte). Je désignerai les éléments fournis par OAC et exposés dans ce paragraphe comme les « éléments d'OAC ».

[13] M. et M^{me} Otte ont emménagé dans la maison le 23 décembre 2010, avant que sa construction ne soit achevée. Les travaux qui restaient à terminer comprenaient l'installation des mains courantes sur les escaliers et les balcons, les travaux de finition, la pose du carrelage, l'installation des dossierets et des armoires, la maçonnerie extérieure et la construction du pas de la porte, de la véranda, de la terrasse⁴ et de l'entrée de cour.

[14] M. Otte a affirmé que la construction de la maison avait pris environ un an et demi et qu'il avait passé ses semaines normales de travail à gérer des projets pour les autres clients d'OAC et à y travailler. À l'exception du coulage des fondations et de l'installation des fermes de toit, M. Otte n'a travaillé sur la maison que pendant son temps libre les soirs et les fins de semaine. M. Otte et ses fils ont coulé les fondations au cours d'une journée de travail normale puisqu'il s'agissait du seul moment où le béton pouvait être livré. Ils ont également installé les fermes de toit lors d'une journée de travail normale, car ils avaient besoin d'utiliser l'une des grues d'OAC.

[15] Du début de la construction de la maison en août 2009 jusqu'au mois de novembre 2009, lorsque la maison a été fermée, puis du mois de janvier 2010 au mois de mai 2010⁵, M. Otte a uniquement travaillé sur la maison pendant les fins de semaine. Il travaillait généralement de 9 h à 18 h les samedis et dimanches. Du mois de mai 2010 au mois de décembre 2010, en plus de travailler sur la maison pendant les fins de semaine, M. Otte a commencé à y travailler trois ou quatre heures par soirée. Bien que les fils de M. Otte l'aient aidé à l'occasion, M. Otte a exécuté personnellement la majorité des travaux constituant les éléments du propriétaire. Il estime que la valeur globale de la main-d'œuvre fournie par lui-même et ses fils pour la construction de la maison est d'environ 140 000 \$.

⁴ Au moment du procès, le 8 décembre 2015, la terrasse n'était toujours pas construite.

⁵ M. Otte n'a pas travaillé sur la maison en décembre 2009.

OAC n'a pas payé M. Otte ni ses fils pour les travaux qu'ils ont réalisés sur la maison.

D. Financement

[16] Pour financer la construction de la maison, M. et M^{me} Otte ont personnellement emprunté 500 000 \$ à la Banque HSBC Canada (HSBC) en octobre 2009 aux termes d'un prêt au constructeur. Ce prêt a été garanti par une hypothèque consentie sur l'immeuble par M. et M^{me} Otte à HSBC le 6 octobre 2009 ou aux alentours de cette date⁶. Ce prêt devait être remboursé une fois la construction de la maison essentiellement terminée.

[17] Lorsque la construction de la maison a tiré à sa fin, M. et M^{me} Otte ont négocié avec la Banque Manuvie du Canada (« Manuvie ») un prêt s'élevant, semble-t-il, à 1 052 000 \$⁷. Toutefois, pendant son témoignage, M. Otte a déclaré que Manuvie avait évalué la valeur de l'immeuble à 1 052 000 \$ et que 80 % de cette valeur était « prêtable ». Le produit de l'hypothèque de Manuvie a notamment servi à rembourser le prêt hypothécaire de HSBC.

[18] Bien que la preuve n'ait pas été concluante sur ce point, il semble que M. et M^{me} Otte aient versé de temps à autre à OAC les avances de prêt faites par HSBC pour couvrir le coût des éléments d'OAC réalisés pendant la construction de la maison (c'est-à-dire les matériaux, la sous-traitance et d'autres travaux exposés précédemment).

E. Facture

[19] À l'approche de la fin de l'exercice 2011 d'OAC, la comptable de l'entreprise a avisé M. Otte qu'elle souhaitait établir le compte provisoire des dépenses encourues par OAC relativement à la maison d'ici le 30 novembre 2011 (qui est le dernier jour de l'exercice et de l'année d'imposition d'OAC). Ainsi, en date du 30 novembre 2011, OAC a émis la facture n° 326242 à M. et M^{me} Otte (la « facture », versée au dossier sous la cote A-6). Cette facture comprend les

⁶ L'hypothèque de HSBC ne figure pas comme droit enregistré sur la copie du titre versée au dossier sous la cote A-1. Il est toutefois possible que cette hypothèque ait été enregistrée sur une version antérieure du titre.

⁷ Le paragraphe 2.4.1 de l'hypothèque de Manuvie (pièce A-5) énonce que l'hypothèque est garantie jusqu'à une somme de 1 052 000 \$ et la note sur l'hypothèque enregistrée à l'égard du titre (pièce A-1) indique que la [TRADUCTION] « valeur de l'hypothèque » (terme utilisé dans la note) est de 1 052 000 \$.

annotations manuscrites suivantes sous la rubrique « Détails »⁸ :

[TRADUCTION]

Pour LA VENTE

du ## XXXX Cres Stonepointe Estates⁹

Une maison total* de 5 400 pieds carrés¹⁰

selon les spécifications du propriétaire

Maison à demi-niveaux sur le terrain du propriétaire

Date de début août 2009

Date d'achèvement sept. 2011

Pour la somme de. 45 5 437,61¹¹

Intérêts sur l'H constructeur¹² -18 105,95

TPS 21866,88

Payer [*sic*] au complet

TOTAL 459 19,8,24\$¹³

Il est évident les montants décrits sur la facture comportent plusieurs erreurs d'écriture, principalement des virgules mal placées ou omises. L'audition du

⁸ La majeure partie de la facture a été rédigée à la main en utilisant des lettres majuscules, des petites majuscules et des lettres minuscules. Pour reproduire cette annotation précise de la facture dans les présents motifs, j'ai remplacé les petites lettres majuscules utilisées dans la facture par des lettres minuscules. Par ailleurs, j'ai tenté de reproduire dans les présents motifs l'orthographe, la ponctuation et l'espacement de la facture.

⁹ Le numéro et le nom de rue dans l'adresse ont été caviardés.

¹⁰ La lettre représentée par un astérisque n'est pas lisible sur la facture.

¹¹ Ces chiffres sont inscrits ainsi sur la facture. Il semble que le montant devait plutôt se lire ainsi : 455 437,61 \$.

¹² Il s'agit vraisemblablement d'une référence à l'hypothèque du constructeur, c'est-à-dire l'hypothèque de HSBC.

¹³ Ces chiffres sont inscrits ainsi sur la facture. Il semble que le montant devrait plutôt se lire ainsi : 459 198,24 \$.

présent appel s'est déroulée en tenant pour acquis que les quatre sommes décrites dans la facture sont les suivantes :

Pour la somme de.	455 437,61
Intérêts sur l'H constructeur	-18 105,95
TPS	21 866,88
TOTAL	459 198,24 \$

[20] Cette facture a attiré l'attention de l'ARC et est devenue plus tard le point central de l'audition des faits.

III. QUESTIONS EN LITIGE

[21] En établissant une nouvelle cotisation pour OAC, l'ARC a jugé que la maison avait été construite par OAC, et non par M. Otte, M^{me} Otte et leurs fils. L'ARC a également jugé qu'OAC avait cédé l'ensemble de l'immeuble (c.-à-d. le terrain et la maison essentiellement achevée, y compris toute la main-d'œuvre et les matériaux) à M. et M^{me} Otte. Par conséquent, l'ARC a établi une nouvelle cotisation pour OAC aux termes du paragraphe 173(1) de la LTA. À cet égard, l'ARC a jugé que la juste valeur marchande de l'immeuble au 20 décembre 2011 était de 1 200 000 \$ et donnait lieu à un avantage (comme défini à l'alinéa 173(1)a) de la LTA) de 762 668,34 \$ (c.-à-d. 1 200 000 \$ - 437 331,66 \$) à l'égard duquel OAC était tenu de réclamer la TPS de 38 133,42 \$ (c'est-à-dire 762 668,34 \$ x 0,05).

[22] OAC a contesté cette nouvelle cotisation, sa position étant que ce sont M. et M^{me} Otte qui ont personnellement construit la maison. OAC a reconnu avoir organisé certains aspects des travaux, mais a fait valoir que ce faisant, elle n'agissait qu'à titre de mandataire de M. et M^{me} Otte. OAC était également d'avis qu'elle n'avait rien cédé ou fourni à M. et M^{me} Otte dans des circonstances qui auraient déclenché l'application de l'article 173 de la LTA. Si, en revanche, la TPS était exigible aux termes de l'article 173 de la LTA, OAC a prétendu que la juste valeur marchande de l'immeuble à la période visée était inférieure à la valeur utilisée par l'ARC.

[23] Les faits en l'espèce illustrent les difficultés auxquelles peuvent donner lieu les ententes entre une société privée et son actionnaire concernant la construction d'une maison pour l'actionnaire, lorsque les rôles respectifs de la société et de

l'actionnaire ne sont pas expressément délimités. De telles situations avec des difficultés semblables ont été soulevées dans les décisions *S.E.R. Contracting Ltd. v. The Queen*¹⁴ et *Best For Less Painting and Decorating Ltd. c. La Reine*¹⁵. Les faits de ces affaires sont par contre légèrement différents de ceux en l'espèce. J'ai mentionné ces décisions uniquement à titre d'exemple, et non parce qu'il s'agit de décisions déterminantes pour les questions en litige dans le présent appel. Lors des plaidoiries, l'avocat de la Couronne a également fait référence à la décision *Best for Less*, en mentionnant que les faits de cette affaire se différencient suffisamment de ceux en l'espèce pour en faire la distinction.

IV. ANALYSE

A. Mandat

[24] Comme je l'ai indiqué précédemment, OAC a fait valoir que bien qu'elle se soit occupée de certains aspects de la construction de la maison, ce faisant, elle agissait seulement comme mandataire de M. et M^{me} Otte. Pour sa part, la Couronne rejette l'idée qu'OAC ait pu acheter les matériaux de construction en tant que mandataire de M. et M^{me} Otte et soutient plutôt que M. et M^{me} Otte ont fait certains achats à titre de mandataires d'OAC.

[25] Il n'y a pas de convention de mandat écrite ou d'autre document établissant qu'OAC a agi à titre de mandataire de M. et M^{me} Otte ou que ces derniers ont agi comme mandataires d'OAC. Toutefois, étant donné qu'une convention de mandat peut être explicite ou implicite, il est également nécessaire d'établir s'il existait une relation mandant-mandataire implicite entre OAC d'une part et M. et M^{me} Otte d'autre part.

(1) Principes juridiques

¹⁴ *S.E.R. Contracting Ltd. v. La Reine*, 2006 CCI 6. Dans les observations écrites qui m'ont été soumises après l'audience, l'avocat de la Couronne a annexé une copie de cette décision et fait valoir qu'elle était pertinente à la question en litige sous la rubrique ci-dessous intitulée « IV.C. Crédit de taxe sur les intrants ». Dans ces mêmes observations écrites, l'avocat de la Couronne a également fait des observations reliées à la question qu'il a décrite comme étant [TRADUCTION] « qui a construit la maison en question ». Puisque j'avais invité les parties à déposer des observations écrites uniquement dans le contexte de la question touchant certains crédits de taxe sur les intrants (les « CTI »), et que l'avocat d'OAC s'est limité à cette question, je n'ai pas tenu compte, pour être équitable, des observations écrites de l'avocat de la Couronne sur la question relative à [TRADUCTION] « qui a construit la maison en question ».

¹⁵ *Best For Less Painting and Decorating Ltd. c. La Reine*, 2005 CCI 239.

[26] L'opinion de l'ARC à l'égard des mandats implicites est décrite de la façon suivante dans un énoncé de politique :

Il y a mandat lorsqu'une personne (le mandant) en autorise une autre (le mandataire) à la représenter et à prendre certaines mesures pour son compte. L'autorisation donnée par le mandant peut être explicite ou implicite. Autrement dit, une relation de mandat peut être créée lorsqu'une personne consent de façon explicite à ce qu'une autre personne agisse pour son compte ou lorsqu'elle se comporte d'une manière telle que le consentement est implicite.

Bien que deux parties puissent convenir qu'une partie doit agir à titre de mandataire relativement aux opérations réalisées pour le compte de l'autre partie, l'absence d'une telle convention n'est pas suffisante pour que l'on puisse conclure qu'il n'y a pas de relation de mandat.

Même si l'intention des parties est un facteur important permettant d'établir la nature de la relation entre les parties, la jurisprudence soutient la possibilité que deux parties puissent être engagées dans une relation de mandat sans qu'elles le sachent, si leurs actes indiquent qu'une partie agit à titre de mandataire pour le compte de l'autre partie. Autrement dit, l'existence d'un mandat est généralement évidente d'après le comportement des parties¹⁶.

[27] Un ouvrage de doctrine important, *Canadian Agency Law*, traite de la création d'une relation de mandat par contrat implicite en ces termes :

[TRADUCTION]

De la même façon qu'avec les autres types de contrats, le mandat peut résulter implicitement de la conduite des parties, sans que ces dernières se soient expressément entendues sur les conditions d'emploi, sur la rémunération, et ainsi de suite. [...] L'assentiment du mandataire peut s'entendre du fait que celui-ci a agi intentionnellement pour le compte d'une autre personne. Toutefois, en général, c'est l'assentiment implicite du mandant auquel il sera probablement conclu. [...] Un tel assentiment peut être implicite lorsque les circonstances indiquent de façon claire qu'un mandataire a donné l'autorité à une autre personne d'agir en son nom, ce qui peut être le cas même si le mandataire ne connaissait pas véritablement la situation. Le simple silence n'est pas suffisant. Il doit exister une ligne conduite indiquant l'acceptation du mandat. Une telle implication a pour

¹⁶ Agence du revenu du Canada, *Mandat*, énoncé de politique sur la TPS/TVH P-182R aux pages 2 et 4. Dans l'arrêt *Canada c. Merchant Law Group*, 2010 CAF 206, au paragraphe 15, la Cour d'appel fédérale mentionne que l'énoncé de politique n° P-182R n'a pas de force obligatoire, mais qu'il constitue « un instrument utile pour se prononcer sur l'existence d'une relation de mandataire ».

effet de mettre les parties dans la même situation que celle qui existerait si le mandat avait été expressément créé¹⁷. [Renvois aux notes de bas de page omis]

[28] Dans la décision *Fourney c. La Reine*¹⁸, le juge Hogan a cité des extraits de cette déclaration retrouvée dans une version antérieure du travail du professeur Fridman sur le droit des mandats et a énoncé plusieurs principes relatifs aux mandats implicites. Voici un résumé de trois de ces principes :

- a) En l'absence d'une entente écrite, une Cour doit examiner minutieusement la conduite des parties afin de savoir s'il existait une intention implicite de créer un mandat¹⁹.
- b) Une considération cruciale, lorsqu'il s'agit d'examiner la conduite du mandant prétendu et de ses mandataires, consiste à établir le degré de contrôle exercé par le mandant sur le mandataire²⁰.
- c) Un niveau de preuve élevé est nécessaire lorsqu'il s'agit de conclure qu'une société agit de fait à titre de mandataire de ses actionnaires²¹.

(2) Application des principes aux faits

[29] Après avoir examiné la conduite de M. Otte et M^{me} Otte et celle d'OAC, j'ai conclu comme il sera expliqué plus loin que M. Otte a agi, à certaines fins, comme mandataire d'OAC en fournissant des matériaux qui, pour certains d'entre eux, ont été utilisés pour la construction de la maison et qui, pour les autres, ont été utilisés pour des travaux de construction pour d'autres clients.

[30] Pendant dix ou quinze ans environ avant la constitution en personne morale d'OAC, M. Otte, en sa capacité de propriétaire unique, exploitait une entreprise de construction. Il a établi des relations avec de nombreux fournisseurs, qui lui fournissaient des matériaux et les facturaient à son nom. Après constitution en personne morale d'OAC en 2008, M. Otte a continué, dès lors au nom d'OAC, de faire affaire avec les mêmes fournisseurs qui, dans de nombreux cas, ont continué d'envoyer leurs factures au nom de M. Otte plutôt qu'à celui d'OAC. Naturellement, cette situation a entraîné des difficultés lorsque l'ARC a entrepris

¹⁷ G.H.L. Fridman, *Canadian Agency Law* (2^e ed.) (Markham : LexisNexis Canada Inc., 2012), aux pages 40 et 41.

¹⁸ *Fourney c. La Reine*, 2011 CCI 520.

¹⁹ *Ibid.*, au paragraphe 44.

²⁰ *Ibid.*, au paragraphe 45.

²¹ *Ibid.*, au paragraphe 47.

une vérification de la TPS et a découvert qu'OAC avait réclamé certains crédits de taxe sur les intrants (les « CTI ») d'un total de 37 302,87 \$ (reliés à divers matériaux dont seulement une partie avait été utilisée pour la maison) bien que les factures justificatives des fournisseurs aient été adressées à M. Otte plutôt qu'à OAC.

[31] Un des fournisseurs à qui M. Otte faisait appel lorsqu'il exploitait sa compagnie comme propriétaire unique était Sherwood Co-operative Association Limited (la « Co-op »), où il détenait un compte comme propriétaire unique. Lorsqu'elle a été constituée en personne morale, OAC a repris le compte sans toutefois changer le nom du détenteur. En 2012, lorsque l'ARC a contesté la demande de CTI d'OAC à l'égard des achats faits par OAC à des fournisseurs utilisés par M. Otte avant la constitution en personne morale d'OAC, Joanne Zummack, directrice du crédit chez Co-op, a envoyé à la demande de M. Otte une lettre datée du 5 novembre 2012 et adressée « à qui de droit ». La partie importante de cette lettre, versée au dossier sous la cote A-8, est rédigée comme suit :

[TRADUCTION]

Depuis sa constitution en personne morale en 2008, Otte & Associates Contractors Inc. utilise son compte chez Sherwood Co-operative Assoc Limited sous le nom de Patrick (Pat) Otte.

Cette lettre est conforme à la proposition selon laquelle M. Otte était mandataire d'OAC.

[32] Bien que la preuve à l'égard du refus d'accorder des CTI ne soit pas détaillée (puisque ce refus ne fait pas l'objet du présent appel), il appert que l'ARC, dans les nouvelles cotisations initiales datées du 17 septembre 2013 (et qui sont antérieures aux nouvelles cotisations faisant l'objet du présent appel), a refusé d'accorder les CTI et a imposé la TPS qui est, en définitive, devenue l'objet du présent appel. Il appert que l'avis d'opposition déposé par OAC auprès de l'ARC le 25 octobre 2013 (qui n'a pas été déposé en preuve) faisait valoir qu'OAC devrait être autorisée à réclamer les CTI justifiés par des factures de fournisseurs émises au mandataire ou au représentant d'OAC. En faisant droit aux allégations d'OAC, la Division des appels de l'ARC²² a fait référence à l'alinéa 3c)(ii) du *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les*

²² Voir la lettre datée du 5 septembre 2014 envoyée par la Division des appels à OAC et versée au dossier sous la cote I-3.

intrants, qui définit les renseignements devant être obtenus par un inscrit afin de réclamer un CTI et qui est rédigé comme suit :

- (ii) soit le nom de l'acquéreur ou son nom commercial, soit le nom de son mandataire ou de son représentant autorisé [...]

La Division des appels a indiqué qu'elle était prête à accepter les factures des fournisseurs émises aux actionnaires d'OAC aux fins de calcul des CTI admissibles réclamés par OAC. Il semble donc que M. Otte, OAC et l'ARC aient tous reconnu que M. Otte était le mandataire ou le représentant d'OAC aux fins d'acquisition des biens ou des services ayant donné lieu à la réclamation des CTI.

[33] Puisqu'OAC a fait valoir que M. Otte était son mandataire ou son représentant aux fins de réclamation des CTI aux termes du paragraphe 169(1) de la LTA, il serait incohérent ou à tout le moins circulaire de la part d'OAC de soutenir qu'elle était la mandataire de M. et M^{me} Otte pour la construction de la maison et la fourniture de certains matériaux utilisés pour construire la maison. Je reconnais qu'il est possible pour deux parties d'être chacune mandataire de l'autre partie, mais une telle situation est inhabituelle et n'est pas démontrée par les éléments de preuve en l'espèce. De plus, je ne constate aucune conduite de la part d'OAC ou de M. et M^{me} Otte qui appuierait la proposition qu'OAC agissait en tant que mandataire de M. et M^{me} Otte concernant la construction de la maison.

[34] Pendant son contre-interrogatoire, M. Otte a affirmé que diverses dépenses reliées à la maison [TRADUCTION] « ont été traitées par l'intermédiaire de la compagnie ». La vérificatrice de l'ARC a affirmé que lorsqu'elle a rencontré M. Otte au moment de la première entrevue de vérification, qui s'est déroulée le 25 septembre 2012, ce dernier lui a dit qu'il [TRADUCTION] « construisait la maison par l'intermédiaire de la compagnie » et [TRADUCTION] « que la compagnie la construisait au prix coûtant et qu'il n'y avait donc pas de profits engendrés ». La signification précise et les implications juridiques de ces déclarations ne sont pas claires. À mon avis, ces déclarations pourraient, selon le point de vue que l'on adopte, être interprétées comme soutenant la proposition selon laquelle OAC a construit la maison en tant que mandant ou la proposition selon laquelle OAC a construit la maison en tant que mandataire de M. et M^{me} Otte. Quoiqu'il en soit, ces déclarations ne sont pas assez claires pour me convaincre qu'OAC était la mandataire de M. et M^{me} Otte.

B. Éléments d'OAC

[35] Puisque j'ai conclu qu'OAC n'agissait pas à titre de mandataire de M. et M^{me} Otte, il s'ensuit que les biens et services fournis par OAC à M. et M^{me} Otte l'ont été à titre de mandant. Plus précisément, je juge que les matériaux d'OAC ont été, aux fins de la LTA, fournis par OAC à M. et M^{me} Otte. Cette conclusion ne signifie toutefois pas qu'OAC a fourni d'autres biens et services à M. et M^{me} Otte.

C. Crédits de taxe sur les intrants

[36] Tel qu'il a été mentionné précédemment (sous la rubrique « IV.A Mandat »), OAC a réclamé les CTI à l'égard de certains matériaux acquis au nom de M. Otte ou facturés par les divers fournisseurs aux comptes établis au nom de M. Otte. De plus, comme il a aussi été mentionné, l'ARC a reconnu que M. Otte était le mandataire ou le représentant autorisé d'OAC, ce qui a fait en sorte que la réclamation des CTI d'OAC a été accueillie par l'ARC.

[37] À la fin de l'audience, l'avocat de la Couronne a souligné que si ma conclusion devait être qu'OAC agissait à titre de mandataire de M. et M^{me} Otte en leur fournissant des biens et services, il ne serait pas approprié qu'OAC conserve les CTI reliés à ces biens et services. Puisque j'ai conclu qu'OAC n'agissait pas à titre de mandataire de M. et M^{me} Otte et que j'ai ensuite déterminé qu'OAC, en fournissant les matériaux d'OAC à M. et M^{me} Otte, agissait à titre de mandant et non de mandataire, il n'est pas nécessaire que j'examine cette question²³.

D. États financiers

[38] Comme je l'ai indiqué précédemment, les états financiers d'OAC pour l'exercice clos le 30 novembre 2010 (pièce R-5) incluaient le terrain se trouvant dans l'inventaire de la compagnie et faisaient état de trois paiements correspondant sensiblement aux trois versements faits par M. Otte (et peut-être par M^{me} Otte) à SPE pour le prix d'achat du terrain. Ces entrées des états financiers ne correspondent toutefois pas aux faits tels que je les ai constatés. Comme je l'ai indiqué précédemment, SPE a vendu le terrain à M. et M^{me} Otte et rien ne prouve ni ne donne à penser que le terrain a été vendu, cédé ou autrement transmis à OAC.

²³ Comme mentionné à la note de bas de page 14 précitée, à la fin de l'audience, j'ai invité les avocats à me faire parvenir des observations écrites sur la question des CTI. J'ai grandement apprécié le temps et les efforts consacrés par les avocats à la préparation de ces observations, particulièrement en sachant qu'il n'était pas nécessaire en définitive d'aborder la question des CTS compte tenu de ma conclusion sur la question du mandat.

M. Otte a aussi affirmé que le prix du terrain avait été payé à SPE par M^{me} Otte et lui-même et non pas par OAC.

[39] Il est généralement admis que les documents comptables ou les entrées reflètent la réalité, mais ne la crée pas²⁴. À cet égard, la Cour suprême du Canada a déclaré :

Il est bien établi en droit que des documents comptables ou des écritures comptables servent uniquement à rapporter des opérations et que c'est la réalité des faits qui établit la nature et la substance véritables des opérations [...] ²⁵.

[40] La décision *Finch c. La Reine*²⁶ donne une orientation utile concernant la propriété d'immeubles. Dans cette affaire, une maison était inscrite au nom d'un particulier, alors qu'il était allégué que le propriétaire bénéficiaire de l'immeuble était une société dont les parents de ce particulier étaient les actionnaires. Les documents juridiques démontraient que l'immeuble avait été acheté au nom du particulier. D'autres documents faisaient également référence à une hypothèque consentie par le particulier à la société de ses parents. Néanmoins, les comptables de la société avaient envoyé une lettre d'instructions aux avocats de la société les avisant de préparer un document fiduciaire montrant que le particulier détenait l'immeuble en fiducie pour la société. Les avocats ont toutefois ignoré cette demande et n'ont pas préparé ce document. Lorsque la question de la propriété a été soulevée lors de la procédure devant la Cour canadienne de l'impôt, le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) a déclaré :

²⁴ Voir par exemple *Sochatsky c. La Reine*, 2011 CCI 41, note de bas de page 34; *Merchant c. La Reine*, 2009 CCI 31, aux paragraphes 11 à 13; *Canada Trustco Mortgage Company v. The Queen*, 2004 CCI 792, au paragraphe 29; *Loyens v. The Queen*, 2003 CCI 214, au paragraphe 42; *Jabs Construction Limited c. La Reine*, [1999] 3 CTC 2556, 99 DTC 729, au paragraphe 33; *Palardy c. Canada*, [1997] 2 CTC 2906, 97 DTC 1043 (CCI), au paragraphe 38; *Phillips c. La Reine*, [1994] 2 CTC 2416, 95 DTC 194 (CCI), au paragraphe 19; *Berube c. La Reine*, [1994] 1 CTC 2655 (CCI), au paragraphe 19; *Sinclair c. MNR* (parfois aussi cité sous l'intitulé *Prosperous Investments Ltd. c. Canada*), [1992] 1 CTC 2218, 92 DTC 1163 (CCI), au paragraphe 45; *M.R.N. c. Wardean Drilling Ltd.*, [1969] CTC 265, 69 DTC 5194 (C. de l'É.), au paragraphe 17, et *M.N.R. c. Société Coopérative Agricole de la Vallée d'Yamaska*, [1957] CTC 132, 57 DTC 1078 (C. de l'É.), aux paragraphes 33 et 34.

²⁵ *Hickman Motors Ltd. C. Canada*, [1997] 2 RCS 336, [1998] 1 CTC 213, 97 DTC 5363 (CSC), au paragraphe 87.

²⁶ *Finch c. La Reine*, 2004 CCI 353.

La forme juridique des documents donne à penser que l'appelant était le propriétaire bénéficiaire, mais le traitement comptable est incompatible avec cette thèse. La forme juridique l'emporte à mes yeux²⁷.

[41] À mon avis, des principes semblables s'appliquent en l'espèce. Les documents juridiques étayaient la position que pendant toute la période visée, le terrain a été détenu continuellement par M. et M^{me} Otte²⁸. Bien que certaines écritures des états financiers indiquent qu'OAC pourrait avoir, pendant une courte période, compté le terrain comme faisant partie de ses stocks, à mon avis, le document juridique l'emporte.

[42] Mon opinion est renforcée par un commentaire fait, lors de son audition, par l'auditrice de l'ARC qui a été chargée de cette affaire. Pendant son témoignage, elle a déclaré avoir examiné la déclaration des opérations par compte qui portait sur la période du 1^{er} décembre 2010 au 30 novembre 2011 et qui était l'un des documents sur lesquels s'appuyaient les états financiers de 2011. Elle a mentionné que l'écriture de journal J785 datée du 30 novembre 2011 était troublante et que les chiffres étaient erronés. Il semble que cette écriture de journal pourrait avoir un lien avec la facture, mais les montants de l'écriture ne correspondent pas aux montants figurant sur la facture. L'auditrice a affirmé qu'elle ne comprenait pas pourquoi la comptable d'OAC avait préparé les écritures de cette façon. L'auditrice a également ajouté que, malgré des références au terrain et à la maison dans les états financiers d'OAC et dans d'autres de ses documents comptables, elle n'a vu aucun document montrant que le titre du terrain a pu être au nom d'OAC ou que la compagnie a pu détenir la propriété de la maison à un moment donné.

E. Facture

[43] L'intimée est d'avis que la facture (pièce A-6) datée du 30 novembre 2011 démontre qu'OAC a vendu l'ensemble de l'immeuble à M. et M^{me} Otte. Une facture est toutefois un document comptable et non un document transactionnel, qui reflète une opération, mais ne la crée pas. Ce principe a été établi dans la décision *Mountwest Steel Ltd. c. La Reine*²⁹, où la cour devait se pencher sur une facture qui avait été émise par erreur, qui n'avait jamais été payée et à l'égard de laquelle aucun bien ni service n'avait jamais été fourni. L'appelant soutenait

²⁷ *Ibid.*, au paragraphe 14.

²⁸ Voir le paragraphe 9 des présents motifs.

²⁹ *Mountwest Steel Ltd. c. La Reine*, [1994] GSTC 71, 2 GTC 1087 (CCI).

néanmoins que la facture avait créé une dette, qui était devenue une créance irrécouvrable. En examinant cet argument, le juge Kempo a déclaré :

[TRADUCTION]

Pour qu'une dette soit une créance irrécouvrable, elle doit d'abord être qualifiée de dette. L'émission d'une facture ne crée pas en soi une créance ou une dette. Ce type de document est simplement un moyen de noter une obligation; il ne s'agit pas d'une preuve en soi de la transmission d'un bien, d'un service ou d'une contrepartie ayant créé l'obligation ou y ayant donné lieu. Les documents et écritures comptables ont comme unique objectif de refléter des opérations; ils ne les créent pas [...] Soit il existait une relation débiteur/créancier effective justifiant la facture visée, soit cette relation n'existait pas. En l'espèce, une telle relation n'existait pas³⁰.

[44] Ainsi, je suis d'avis que pour établir le traitement de la TPS applicable dans le présent appel, la Cour doit tenir compte des opérations réelles survenues entre OAC et M. et M^{me} Otte, sans se limiter à la simple lecture de la facture.

F. Terrain

[45] Comme il a été signalé précédemment, les éléments de preuve démontrent clairement que ce sont M. et M^{me} Otte (et non OAC) qui ont acheté le terrain à SPE. C'est plus précisément M. Otte (en sa capacité personnelle) qui a signé le contrat (pièce A-2) aux termes duquel il a obtenu une option d'achat du terrain de SPE.

[46] Dans son témoignage, M. Otte a mentionné qu'il avait (peut-être avec sa femme) payé les trois versements de 16 237 \$, de 60 000 \$ et de 59 000 \$ applicables au prix du terrain. Les chèques annulés n'ont toutefois pas été déposés en preuve; je n'ai donc pas été en mesure d'établir sur quels comptes ces chèques ont été tirés. Comme je l'ai mentionné précédemment, il ressort des états financiers d'OAC pour l'exercice clos le 30 novembre 2010 que trois paiements auraient été versés par OAC, bien que les dates inscrites aux états financiers ne concordent pas avec les dates indiquées dans les pièces A-2 et A-7. Puisque je ne suis pas convaincu de la fiabilité des états financiers, je retiendrai le témoignage de M. Otte plutôt que les états financiers à l'égard de cette divergence.

[47] Comme je l'ai mentionné, le titre légal de propriété du terrain a été enregistré aux noms de M. et M^{me} Otte le 21 septembre 2009. Il n'y a aucune

³⁰ *Ibid.*, au paragraphe 9.

preuve ou indication qu'ils aient cédé le terrain à OAC ou qu'OAC ait acquis le terrain d'une quelconque façon pour le leur céder par la suite. De plus, comme il a été signalé précédemment, l'auditrice de l'ARC a reconnu que le titre du terrain n'avait jamais été au nom d'OAC.

[48] Pendant la plaidoirie, j'ai abordé la question de la propriété du terrain avec l'avocat de la Couronne, qui a admis qu'il ne pouvait pas expliquer de quelle façon le terrain, s'il faisait partie de la propriété transférée par OAC à M. et M^{me} Otte, pouvait avoir été acquis par OAC avant ce transfert. Il a reconnu n'avoir aucune suggestion pour surmonter cet obstacle.

[49] Par conséquent, je conclus que pendant toute la période visée (soit du 21 septembre 2009 à la date de l'audience) M. et M^{me} Otte étaient les propriétaires inscrits, légaux et bénéficiaires du terrain. Par conséquent, puisqu'OAC n'est à aucun moment devenue la propriétaire inscrite, légale ou bénéficiaire du terrain, l'opération faisant l'objet de la facture (pièce A-6) ne comprend pas la cession du terrain d'OAC à M. et M^{me} Otte.

G. Main-d'œuvre

[50] Comme il a été expliqué précédemment, M. Otte a clairement différencié la main-d'œuvre qu'il a fournie dans la construction de la maison de la main-d'œuvre qu'il a fournie à OAC en sa qualité d'employé de la société. En effet, M. Otte n'a travaillé à la construction de la maison que pendant les soirées et les fins de semaine, à deux exceptions près (qui sont survenues en raison de la disponibilité restreinte du ciment pour le coulage des fondations, d'une part, et de la grue pour l'installation des fermes de toit, d'autre part). Pendant ses heures de travail habituelles, M. Otte travaillait pour OAC et remplissait les obligations de la société à l'égard de ses clients réguliers.

[51] OAC n'a payé aucun salaire, gage ou autre rétribution à M. Otte (qui était le principal fournisseur de main-d'œuvre) ou à ses fils (qui n'ont travaillé qu'à l'occasion sur la maison) à l'égard de la main-d'œuvre fournie pour la construction de la maison. Rappelons que M. Otte a affirmé que la valeur de la main-d'œuvre fournie par lui-même et ses fils était de 140 000 \$. Je suis d'avis qu'il s'agit d'un montant raisonnable et exact.

[52] Pendant les plaidoiries orales, l'avocat de la Couronne désigne la composante de la main-d'œuvre dans la construction de la maison comme étant un « apport de compétence ». Il a reconnu qu'il ne pouvait faire aucune observation

convaincante démontrant qu'OAC avait fourni un apport de compétence (au sens de la LTA) à M. et M^{me} Otte. Il a fait valoir qu'il n'appartenait pas à l'ARC de découvrir ce qui avait effectivement été fourni (ce avec quoi je suis en désaccord)³¹.

[53] L'avocat de la Couronne a également reconnu que des difficultés se présenteraient si M. Otte était considéré comme ayant fourni à OAC un apport de compétence de façon gratuite de telle manière qu'OAC puisse ultérieurement fournir cet apport de compétence à M. Otte et à sa femme dans des circonstances qui nécessiteraient que la compagnie réclame la TPS à l'égard de la fourniture de cet apport.

[54] Je conclus donc que la composante de la main-d'œuvre (ou d'apport de compétence) pour la maison, en lien avec le travail exécuté par M. Otte et ses fils, n'a pas été fournie par OAC à M. et M^{me} Otte³².

H. Éléments du propriétaire

[55] Conformément à ma conclusion selon laquelle OAC n'a pas fourni la composante de la main-d'œuvre (ou d'apport de compétence) à M. et M^{me} Otte, je conclus qu'OAC n'a pas fourni les éléments du propriétaire à M. et M^{me} Otte. Plus précisément, OAC ne s'est pas chargée de creuser les fondations, de couler le

³¹ Dans sa réponse, le sous-procureur général du Canada, au nom de la Couronne, a déclaré que le ministre avait présumé qu'OAC avait vendu l'immeuble à M. et M^{me} Otte, que ces derniers avaient acheté l'immeuble d'OAC et que par conséquent, OAC avait fourni l'immeuble à M. et M^{me} Otte. Au cours de l'audition du présent appel, M. Otte a présenté une preuve crédible établissant qu'OAC n'avait pas fourni le terrain, la composante de la main-d'œuvre (ou l'apport de compétence) pour la maison ou tout autre élément du propriétaire à M. et M^{me} Otte; il incombait dès lors à la Couronne de réfuter la preuve faite par OAC et M. Otte (qui était, à mon avis, plus convaincante qu'une preuve *prima facie* à l'égard de ces éléments). Voir la décision *Hickman Motors*, précitée à la note de bas de page 25, paragraphes 91 à 97. Par conséquent, je suis d'avis que pour que je puisse accueillir les éléments en question, la Couronne devrait produire des éléments de preuve (ce qu'elle n'a pas fait) démontrant qu'OAC a fourni à M. et M^{me} Otte le terrain, la composante de la main-d'œuvre (ou l'apport de compétence) pour la maison et tout autre élément du propriétaire.

³² S'il s'avérait que cette conclusion (c'est-à-dire que la composante de la main-d'œuvre pour la maison n'a pas été fournie par OAC à M. et M^{me} Otte) est inexacte ou que la composante de la main-d'œuvre ne peut être séparée des éléments d'OAC et traitée de façon distincte aux fins de la LTA, je conclurais que la main-d'œuvre fournie par M. Otte et ses fils formait une partie de la contrepartie de M. et M^{me} Otte à OAC à l'égard des éléments d'OAC.

béton des fondations et d'effectuer les autres travaux de bétonnage; elle ne s'est pas chargée de la construction de la charpente de la maison, de la fourniture des portes, des matériaux de cloison sèche, du matériel de sonorisation et du câblage, de l'installation des portes et des fenêtres, de la construction des soffites et des bordures de toit, de l'isolation de la maison, de la pose des planchers de bois franc et des tapis, des travaux de finition, de l'installation des armoires, des travaux de peinture de la maison, de l'installation des cloisons sèches ainsi que de l'installation du câblage et du matériel de sonorisation (voir le paragraphe 11 ci-dessus).

[56] Les éléments du propriétaire (tels qu'ils sont exposés aux paragraphes 11 et 55) combinent la main-d'œuvre et les matériaux. J'ai déjà traité de la valeur de la main-d'œuvre fournie par M. Otte et ses fils. J'examinerai maintenant le coût des matériaux acquis par M. Otte et sa femme auprès de divers fournisseurs ainsi que les coûts inhérents à la main-d'œuvre fournie par l'entrepreneur responsable des cloisons sèches.

[57] Je n'ai pas reçu de description précise du coût des matériaux (en particulier du coût des portes, des matériaux pour les cloisons sèches, du matériel de sonorisation et du câblage) qui ont été payés directement par M. et M^{me} Otte et n'ont pas été fournis par OAC. La pièce A-10 est une facture émise par Audio Warehouse à M. Otte et qui semble être reliée au matériel de sonorisation et au câblage payés par M. Otte. Toutefois, en raison de modifications faites à la main sur le document, je ne suis pas en mesure d'établir le montant réellement payé par M. Otte pour le matériel de sonorisation et le matériel connexe. La difficulté concernant le matériel de sonorisation réside dans le fait qu'une partie des coûts a été déboursée personnellement par M. Otte alors qu'une autre partie a été payée par OAC puis remboursée à OAC par M. et M^{me} Otte.

[58] La pièce A-13, qui est une facture de Premier Doors & Millworks LLC de Thompson Falls au Montana, concerne les portes achetées par M. Otte puis installées dans la maison. Ces portes font partie des éléments du propriétaire et n'ont pas été fournies par OAC à M. et M^{me} Otte. La somme de cette facture s'élève à 25 291,18 \$US. Son équivalent en devise canadienne n'a pas été donné.

[59] Si les parties ne sont pas en mesure de s'entendre sur le coût du matériel de sonorisation et du câblage payé par M. et M^{me} Otte ainsi que le coût des portes en devise canadienne, elles pourront me renvoyer la question de la détermination de ces montants, bien qu'il puisse être nécessaire que j'obtienne des éléments de preuve et des observations supplémentaires avant de pouvoir établir ces montants.

[60] Les matériaux et la main-d'œuvre pour les cloisons sèches ont été fournis par Superior Drywall Services. La pièce A-16 est une facture de 28 193,55 \$ de Superior Drywall services (comprenant la TPS de 1 342,55 \$). De cette somme, OAC a payé 9 877,87 \$ (qui, dans la mesure de ce montant, fait partie des éléments d'OAC) et M. Otte a payé 18 315,68 \$ (montant faisant partie des éléments du propriétaire).

I. Évaluation

[61] La Couronne a déposé une évaluation de l'immeuble faite par Edward Klymchuk, employé à l'ARC comme évaluateur de biens immobiliers. M. Klymchuk a rédigé un rapport d'évaluation daté du 21 janvier 2013, présenté comme pièce afférente à un affidavit sous serment de sa part et déposé à la Cour au moment de l'audience. M. Klymchuk a également témoigné lors de l'audience à titre de témoin expert. De l'avis de ce dernier, la juste valeur marchande de l'immeuble (c'est-à-dire du terrain et de la maison) au 20 décembre 2011 était de 1 200 000 \$.

[62] On m'a fait comprendre au cours de l'audience qu'OAC avait obtenu une évaluation à l'égard de l'immeuble, mais cette évaluation ne m'a pas été fournie. Par conséquent, la seule preuve d'expert dont je dispose est celle offerte par M. Klymchuk.

[63] Ce dernier a utilisé l'approche de la comparaison directe pour effectuer son évaluation, qu'il juge préférable à une approche en fonction du coût. M. Klymchuk a trouvé trois immeubles comparables, qu'il a désignés sous les noms « comparable n° 1 », « comparable n° 2 » et « comparable n° 3 ». Il a opéré plusieurs rectifications aux prix de vente de ces immeubles comparables afin de prendre en compte différents facteurs comme le moment de la vente, la taille et la valeur du lot, le degré de finition du sous-sol, la taille du garage, le nombre de foyers et l'état de la terrasse. Après en être arrivé à une valeur rectifiée pour chacun des immeubles comparables, M. Klymchuk a calculé la valeur au pied carré de chaque immeuble comparable, puis a établi la valeur médiane par pied carré des immeubles comparables. Ce faisant, il en est arrivé à une valeur de 340 \$ par pied carré, qu'il a multipliée par la superficie habitable de la maison (c'est-à-dire 3 512 pieds carrés), établissant ainsi la valeur de la maison à 1 194 080 \$, qu'il a arrondi à 1 200 000 \$.

[64] Pendant le témoignage de M. Klymchuk, je l'ai interrogé sur la pertinence d'effectuer des rectifications à la hausse des comparables n^{os} 1 et 2 relativement à

la valeur du terrain³³, puisqu'il me semblait que cela pourrait avoir tendance à fausser à la hausse la valeur par pied carré de chacun de ces immeubles comparables. J'ai laissé entendre à M. Klymchuk qu'il serait peut-être préférable d'exclure la valeur du terrain du prix de la vente de chacun des immeubles comparables, afin de calculer la valeur par pied carré de chaque maison d'une façon n'incluant pas la valeur des terrains, puis d'établir la valeur par pied carré à utiliser pour évaluer la maison, et, une fois la valeur de la maison calculée, d'ajouter la valeur du terrain. M. Klymchuk était d'avis que l'approche que je suggérais donnerait la même valeur que celle qu'il avait obtenue. Comme je l'expliquerai par la suite, je suis en désaccord avec ce point de vue.

[65] Il a affirmé qu'au 20 décembre 2011 (date officielle de son évaluation), la juste valeur marchande du terrain était de 170 000 \$. J'ai donc soustrait 170 000 \$ de la valeur ajustée des terrains (afin de retirer la valeur du terrain) calculée par M. Klymchuk pour chacun des trois immeubles comparables, puis j'ai utilisé le résultat (représentant uniquement la valeur de chacune des maisons respectives, et non la valeur des terrains) pour calculer la valeur par pied carré de chacun des trois immeubles comparables. La valeur la plus élevée était de 310 \$ par pied carré, alors que la plus faible était de 260 \$ par pied carré. J'ai donc utilisé la valeur médiane, soit 285 \$. Lorsque j'ai multiplié ce montant (c.-à-d. 285 \$ par pied carré) par la superficie habitable de la maison (c.-à-d. 3 512 pieds carrés), j'en suis arrivé à une valeur de 1 000 920 \$, que j'ai arrondie à 1 000 000 \$.

[66] Si on voulait ajouter la valeur du terrain (c.-à-d. 170 000 \$) à la valeur de la maison que j'ai calculée (c.-à-d. 1 000 000 \$), le résultat serait de 1 170 000 \$, soit 30 000 \$ de moins que la valeur établie par M. Klymchuk.

[67] Je privilégie l'approche que j'ai utilisée, notamment parce que j'ai conclu qu'OAC n'avait pas fourni le terrain à M. et M^{me} Otte. À mon avis, il est donc logique d'établir la valeur de la maison sans tenir compte de la valeur du terrain sur lequel elle se trouve ou de la valeur des terrains des trois immeubles comparables.

[68] Par conséquent, je conclus qu'au 20 décembre 2011, la valeur de la maison était de 1 000 000 \$.

J. Application

³³ M. Klymchuk n'a fait aucune rectification à la valeur du terrain de l'immeuble comparable n°3.

[69] Comme je l'ai mentionné ci-dessus, j'ai conclu qu'OAC, en tant que mandant, avait fourni les fournitures d'OAC à M. et M^{me} Otte. J'ai également conclu qu'OAC n'avait pas fourni le terrain ou les éléments du propriétaire (y compris la composante de la main-d'œuvre ou d'apport de compétence) à M. et M^{me} Otte. Je suis donc d'avis que l'application du paragraphe 173(1) de la LTA à la présente affaire devrait être tranchée en calculant ainsi le montant des avantages :

Juste valeur marchande de la maison	1 000 000 \$
Moins la valeur de la main-d'œuvre fournie par M. Otte et ses fils ³⁴	(140 000)
Moins le coût du matériel de sonorisation et du câblage payé par M. et M ^{me} Otte	(À déterminer)
Moins l'équivalent en devise canadienne du coût des portes (25 591,18 \$US) payé par M. et M ^{me} Otte	(À déterminer)
Moins le coût des cloisons sèches (matériaux et main-d'œuvre) payé par M. et M ^{me} Otte	(18 315,68)
Moins la contrepartie payée par M. et M ^{me} Otte à l'égard des éléments d'OAC	<u>(437 331,66)</u>
Montant des avantages aux fins du paragraphe 173(1) de la LTA	À déterminer

V. CONCLUSION

[70] Pour ces motifs, l'appel est accueilli et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations pour les motifs suivants :

- a) OAC a uniquement fourni les éléments d'OAC à M. et Mme Otte.
- b) OAC n'a pas fourni le terrain ou les éléments du propriétaire (y compris la composante de la main-d'œuvre ou d'apport de compétence) à M. et Mme Otte.

³⁴ Tel qu'il est indiqué à la note de bas de page 32, si la composante de la main-d'œuvre (ou d'apport de compétence) pour la maison ne peut être distinguée des éléments d'OAC, je considérerais la valeur de la main-d'œuvre de 140 000 \$ comme une contrepartie additionnelle payée par M. et M^{me} Otte à OAC à l'égard des éléments d'OAC. Ainsi, le montant des avantages aux fins du paragraphe 173(1) de la LTA demeurerait le même que celui établi dans le tableau ci-dessus.

- c) La juste valeur marchande de la maison au 20 décembre 2011 était de 1 000 000 \$.
- d) Aux fins du paragraphe 173(1) de la LTA, le montant des avantages devra être calculé de la façon établie dans le tableau ci-dessus, lorsque le coût du matériel de sonorisation et du câblage ainsi que l'équivalent du coût des portes en devise canadienne auront été déterminés.

[71] Tel qu'il est indiqué à la rubrique « IV.H Éléments du propriétaire », je m'attends à ce que les parties soient en mesure d'établir le coût du matériel de sonorisation et du câblage ainsi que l'équivalent du coût des portes en devise canadienne. Si toutefois elles ne parviennent pas à s'entendre, elles pourront me renvoyer la question.

[72] En raison du succès partagé de cet appel, sous réserve de toute observation que les avocats souhaiteraient faire, chaque partie assumera ses propres frais.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour de juin 2016.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 162

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2014-4328(GST)I

INTITULÉ : OTTE & ASSOCIATES
CONTRACTORS INC. c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Regina (Saskatchewan)

DATES DE L' AUDIENCE : Les 8 et 9 décembre 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

DATE DU JUGEMENT : Le 24 juin 2016

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^c Jason M. Clayards
Avocat de l'intimée : M^c John Krowina

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^c Jason M. Clayards

Cabinet : Kanuka Thuringer LLP

Pour l'intimée :

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Canada)