

Dossier : 2013-3740(GST)G

ENTRE :

UNIVERSITY OF ALBERTA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus les 29 et 30 octobre 2014, à Calgary (Alberta).
Observations reçues de l'intimée le 2 avril 2015, et de l'appelante le
6 avril 2015.

Devant : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

Comparutions :

Avocats de l'appelante :	M ^e Justin Kutyan M ^e Carla Hanneman
Avocats de l'intimée :	M ^e Ronald MacPhee M ^e Jack Warren

JUGEMENT

Les appels relatifs aux nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* et datées du 25 juillet 2011 et du 8 novembre 2011 sont accueillis avec dépens. Les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre pour nouvel

examen et nouvelle cotisation au motif que, pendant les périodes pertinentes, l'appelante a utilisé le bien désigné comme suit : « Plan 221 ET Block 1 and Block 2 », dans une proportion de 25,36 % dans le cadre de ses activités commerciales.

Les parties ont 30 jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations sur le montant des dépens que la Cour devrait accorder à l'appelante. Si nulle observation n'est reçue, les dépens lui seront accordés de la manière indiquée dans le tarif.

Signé à (Ontario), Canada, ce 21^e jour de décembre 2015.

« S. D'Arcy »

Juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de mars 2017.

François Brunet, réviseur

Référence : 2015 CCI 336
Date : 2015 12 21
Dossier : 2013-3740(GST)G

ENTRE :

UNIVERSITY OF ALBERTA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D'Arcy

I. La question en litige

[1] La question en litige dans les présents appels est la mesure dans laquelle l'appelante a acquis et utilisé par la suite certaines parties de son terrain dans le cadre de ses activités commerciales aux fins de la TPS¹. Notre Cour est donc appelée à se pencher sur l'application de la règle générale concernant les crédits de taxe sur les intrants consacrés par le paragraphe 169(1), sur la règle concernant les « méthodes justes et raisonnables » qui est consacrée par le paragraphe 141.01(5) ainsi que sur les règles concernant la répartition des crédits de taxe sur les intrants qui sont consacrées aux paragraphes 141.01(2) et (3) de la Loi sur la TPS.

¹ Au sens où ces mots sont définis au paragraphe 123(1) de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi sur la TPS » ou la « Loi »). Sauf indication contraire, tous les renvois de nature législative se rapportent aux dispositions de la Loi sur la TPS.

II. Imbrication avec les appels de la University of Calgary

[2] Il était prévu que les présents appels et les appels de la University of Calgary² soient instruits pendant la même période de trois jours. Les appels des deux appelantes soulèvent la même question.

[3] L'avocat de l'appelante a proposé, au début de l'audition des appels, que la Cour entende les appels de la University of Calgary sur preuve commune avec ceux de la University of Alberta. Il a toutefois demandé que la Cour rende deux jugements distincts.

[4] L'avocat de l'intimée était disposé, par souci d'efficacité, à procéder de cette manière, mais il avait quelques réserves car chaque appelante allait présenter des faits différents à l'appui de sa demande de crédits de taxe sur les intrants.

[5] Je n'étais pas disposé à suivre la suggestion de l'avocat de l'appelante pour la simple raison que les preuves n'étaient pas communes aux deux parties. Les deux appelantes exploitaient des entreprises très semblables, sinon identiques, mais elles menaient des activités différentes dans le cadre de leurs entreprises respectives. Ces activités déterminent leur droit à des crédits de taxe sur les intrants.

[6] J'ai toutefois reconnu que les deux appelantes ont employé des méthodes très semblables pour calculer leur droit à des crédits de taxe sur les intrants. De plus, l'avocat de l'appelante a informé la Cour que, même s'il n'y avait pas de preuves communes aux deux appelantes, il y avait [TRADUCTION] « pas mal de parallèles dans les preuves ».

[7] En conséquence, les appels des deux appelantes se sont déroulés comme suit :

- la Cour a ordonné la tenue d'une audience pour les appels de la University of Calgary, et les deux parties ont présenté leurs éléments de preuve;
- la Cour a ajourné ces appels;
- la Cour a ordonné la tenue d'une audience pour les appels de la University of Alberta, et les deux parties ont présenté leurs éléments de preuve;

² *University of Calgary v. Her Majesty the Queen*, 2013-3473 (GST)G.

- la Cour a ordonné la tenue d'une audience pour les appels des deux appelantes, en autorisant les parties à invoquer un moyen unique pour les appels des deux appelantes.

III. Le résumé des faits

[8] J'ai entendu deux témoins : M. Martin Ronald Coutts a témoigné pour le compte de l'appelante, et M. Robert Degagne pour le compte de l'intimée.

[9] M. Coutts, comptable agréé, est le vice-président associé, Gestion des finances et de l'approvisionnement de l'appelante. M. Degagne a obtenu un baccalauréat en commerce décerné par l'appelante. Il est vérificateur de l'ARC depuis un peu plus de 20 ans.

[10] J'ai conclu que les deux témoins étaient dignes de foi. Cependant, comme nous le verrons, je ne souscris pas à la manière dont M. Degagne applique les paragraphes 141.01(2) et (3).

[11] La University of Alberta (aussi appelée « U of A » ci-après) est une université de recherche publique située à Edmonton, en Alberta, et elle compte environ 3 000 étudiants et 7 000 membres du corps professoral et membres du personnel. Fondée en 1908, l'université compte 18 facultés et dispense environ 200 programmes de premier cycle et 170 programmes d'études supérieures³.

[12] L'appelante possède plusieurs parcelles d'immeuble à Edmonton, lesquelles, collectivement, constituent ses terrains et ses installations⁴.

[13] L'appelante utilise ses terrains et ses installations principalement à des fins éducatives, mais elle assure également divers services commerciaux et non éducatifs aux étudiants, aux membres du personnel et au public⁵.

[14] Les parties font état des éléments suivants dans l'ECPF I, au paragraphe 2 : [TRADUCTION] « [p]endant toute la période pertinente, la University of Alberta a été un “inscrit”, un “organisme de services publics” et une “institution publique”, au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi »). Pour

³ Exposé conjoint partiel des faits (Renseignements de base) (« ECPF I »), paragraphe 1; transcription, 29 octobre 2014, page 9, témoignage de M. Coutts.

⁴ ECPF I, paragraphe 3.

⁵ ECPF I, paragraphe 3.

l'application de la Loi, la University of Alberta effectue des fournitures taxables et des fournitures exonérées dans le cadre de ses activités ».

[15] Le fait que l'appelante est un organisme de services publics signifie qu'elle est aussi un organisme du secteur public⁶, ce qui est pertinent pour l'application des règles concernant un changement d'utilisation qui sont énoncées à l'article 206.

[16] Les présents appels portent sur l'une des parcelles de terrain appartenant à l'appelante. La description légale de cette parcelle est la suivante : « Plan 221 ET Block 1 and Block 2 ». Je donnerai le nom de « **campus** » à cette parcelle de terrain et aux bâtiments qui y sont situés.

[17] En vertu de l'article 211 de la Loi, l'appelante a fait un choix, entrant en vigueur le 1^{er} février 2006, à l'égard du campus⁷. Je discuterai l'effet de ce choix sous peu. La principale conséquence de cette mesure, aux fins des présents appels, est que l'appelante était réputée avoir reçu le 1^{er} février 2006 une fourniture taxable du campus par vente et avoir payé ce jour-là la taxe sur la fourniture réputée⁸.

[18] Après le 1^{er} février 2006, l'appelante a apporté des améliorations au campus. La taxe relative à ces améliorations semble avoir été payée ou être devenue payable entre le 1^{er} février 2006 et la fin du mois de juin 2011⁹.

[19] En raison de l'acquisition réputée du campus et des améliorations qui y ont été apportées par la suite, l'appelante est tenue de déterminer, pour les besoins des crédits de taxe sur les intrants, la mesure dans laquelle elle a acquis le campus, les ajouts au campus ou les améliorations au campus en vue d'une utilisation dans le cadre de ses activités commerciales aux fins de la TPS.

[20] L'appelante a mis au point une méthode visant la détermination de la mesure dans laquelle elle a utilisé le campus dans le cadre de ses activités commerciales (la « **méthode initiale de l'appelante** »). Les parties ont présenté la description générale suivante de la méthode initiale de l'appelante dans l'ECPF I (paragraphe 8 et 10) :

⁶ Paragraphe 123(1), définition d'un « organisme du secteur public ».

⁷ ECPF I, paragraphe 4.

⁸ Les paragraphes 5 et 6 de l'ECPF I visent à décrire les conséquences de ce choix pour l'appelante, en vertu des dispositions de la Loi. Cela n'est pas l'objet d'un exposé conjoint des faits, qui ne doit traiter que des faits, et non du droit. C'est à la Cour, et non aux parties, qu'il appartient de déterminer le droit et la manière dont il s'applique aux faits dont elle est saisie.

⁹ ECPF I, pièce A; transcription, page 87, témoignage de M. Degagne.

[TRADUCTION] L'Université de l'Alberta a pris en compte la totalité des structures présentes sur le bien-fonds de l'U of A [le campus]. Elle a déterminé dans une structure particulière l'espace (mesuré en mètres carrés) qui était utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, de fournitures exonérées et d'une combinaison de ces deux activités.

[...]

L'Université de l'Alberta a ensuite regroupé la totalité des activités exécutées dans toutes les structures présentes sur le bien-fonds en vue de déterminer un ratio (exprimé sous forme de pourcentage) à appliquer à l'espace restant sur le bien-fonds (c'est-à-dire, les aires communes).

[21] En utilisant cette méthode, l'appelante a produit de nombreuses déclarations de TPS par lesquelles elle a demandé des crédits de taxe sur les intrants à l'égard du campus en tenant pour acquis que, durant les périodes pertinentes, le pourcentage de 28,67 % représentait la mesure dans laquelle elle avait acquis le campus en vue de l'utiliser, ou utilisé le campus, dans le cadre de ses activités commerciales.

[22] Le ministre a établi une nouvelle cotisation en tenant compte du fait qu'il y a quatre rajustements qui doivent être apportés à la méthode initiale de l'appelante pour que cette dernière soit conforme aux dispositions de la Loi sur la TPS, plus particulièrement l'article 141.01.

[23] Premièrement, le ministre ne souscrit pas à la manière dont l'appelante a déterminé l'espace qu'elle a utilisé de manière directe dans des bâtiments particuliers dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées, et de manière indirecte dans la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées. Deuxièmement, le ministre croit que la détermination de la mesure dans laquelle les aires communes situées dans les bâtiments (les « **aires communes intérieures** ») ont été utilisées dans le cadre d'activités commerciales doit être faite pour chaque bâtiment séparément. Troisièmement, il ne souscrit pas à la manière dont l'appelante traite les aires communes extérieures du campus (les « **aires communes extérieures** »). Quatrièmement, il croit qu'il faut modifier la méthode initiale de l'appelante en vue d'y ajouter un facteur de pondération ou d'indexation.

[24] L'appelante souscrit aux changements que le ministre a proposés au sujet de la répartition de l'espace dans des bâtiments particuliers et de la détermination de l'utilisation des aires communes intérieures. Comme l'indique l'ECPF I :

[TRADUCTION] À la suite de l'établissement des nouvelles cotisations portées en appel, l'appelante a souscrit à certains des rajustements que le ministre a proposés (en appliquant la méthode de l'appelante). De ce fait, l'appelante soutient maintenant que la mesure dans laquelle le bien-fonds de l'U of A [le campus] a été utilisé dans le cadre d'activités commerciales est de 25,36 %¹⁰.

[25] J'appellerai le pourcentage de 25,36 % le « **pourcentage final de l'appelante** », et la méthode employée par l'appelante pour déterminer ce pourcentage la « **méthode finale de l'appelante** ».

[26] L'appelante rejette la manière dont le ministre a traité les aires communes extérieures ou l'ajout d'un facteur d'indexation.

[27] Les parties ont décrit de manière générale dans l'ECPF I la méthode mise au point par l'intimée (la « **méthode de l'intimée** ») :

[TRADUCTION] Le ministre est d'avis que la totalité du bien-fonds de l'U of A doit être prise en compte dans le calcul de la mesure d'utilisation dans le cadre des activités commerciales. Il est d'avis que les aires externes (autres que les aires de stationnement), comme les espaces verts, les voies de circulation, les trottoirs, la réserve forestière et les aires paysagées, n'étaient pas destinées à être utilisées dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie. En se fondant sur cette opinion, il estime que la méthode de l'U of A doit être appliquée d'une manière qui inclut ces aires extérieures dans le calcul de la mesure d'utilisation dans le cadre des activités commerciales de l'appelante.

Le ministre estime qu'il est nécessaire d'appliquer un système de pondération ou d'indexation pour prendre en compte les différents types d'espaces présents sur le bien-fonds de l'U of A. Il a indiqué les coûts de remplacement relatifs des diverses structures présentes sur le bien-fonds de l'U of A et il se sert de ces renseignements pour appliquer un facteur d'indexation au bien-fonds¹¹.

[28] En utilisant la méthode de l'intimée et après avoir rajusté le calcul initial de l'appelante concernant l'utilisation directe de l'espace dans des bâtiments particuliers ainsi que la détermination initiale, par l'appelante, de l'utilisation des aires communes intérieures, le ministre a calculé que le campus était utilisé dans

¹⁰ ECPF I, paragraphe 19.

¹¹ ECPF I, paragraphes 13 et 14.

une proportion de 14,12 % dans le cadre des activités commerciales (le « **pourcentage de l'intimée** »).

[29] Cela a amené le ministre à majorer la taxe nette de l'appelante d'un montant d'environ 1,7 million de dollars pour les périodes pertinentes¹².

[30] Bien qu'il y ait controverse sur le traitement des aires communes externes et sur l'ajout d'un facteur de pondération ou d'indexation à la méthode finale de l'appelante, il n'y a toutefois nulle controverse entre les parties quant à l'utilisation réelle de l'espace dans chacun des bâtiments situés sur le campus. Plus précisément, l'appelante et l'intimée ont utilisé le même calcul de la mesure (en mètres carrés) dans laquelle **chaque bâtiment** était utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées et de manière indirecte dans la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées pour fixer leurs pourcentages (25,36 % et 14,12 %, respectivement)¹³.

IV. La méthode de l'appelante

[31] M. Coutts a expliqué à la Cour la méthode initiale de l'appelante. M. Degagne et lui ont expliqué les rajustements que les parties ont apportés à la méthode initiale de l'appelante en vue d'arriver à sa méthode finale.

[32] Comme il est indiqué dans l'ECPF I, l'appelante a indiqué la totalité de l'espace (mesuré en mètres carrés) dans une structure particulière située sur le campus qui était utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées et de manière indirecte dans la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées (c'est-à-dire, les aires communes intérieures)¹⁴.

[33] M. Coutts a expliqué le processus qu'a suivi l'appelante, selon sa méthode initiale, pour déterminer la mesure dans laquelle le campus était utilisé dans le cadre d'activités commerciales¹⁵. Il a déclaré que l'appelante tenait un jour un inventaire de ses espaces intérieurs, dont elle se servait à des fins internes et externes diverses, comme la production de rapports destinés au gouvernement de l'Alberta.

¹² Voir l'ECPF I, pièce D.

¹³ ECPF I, paragraphes 8 et 9.

¹⁴ ECPF, paragraphe 8.

¹⁵ Transcription, 29 octobre 2014, pages 25 et 26, témoignage de M. Coutts.

[34] L'appelante s'est servie de cet inventaire de ses espaces intérieurs pour déterminer les activités qui se déroulaient dans chaque mètre carré de chacune des 67 structures présentes sur le campus. À partir de ces renseignements, l'appelante a calculé, pour chaque structure, combien de mètres carrés elle utilisait de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées et de manière indirecte dans la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées.

[35] L'appelante a ensuite calculé le nombre total de mètres carrés dans toutes les structures qu'elle utilisait de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables, le nombre total de mètres carrés dans toutes les structures qu'elle utilisait de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées, ainsi que le nombre total de mètres carrés qui constituaient les aires communes intérieures¹⁶. En utilisant seulement les mètres carrés utilisés de manière directe dans la réalisation de fournitures, elle a calculé un pourcentage en divisant l'espace utilisé **de manière directe** pour la réalisation de fournitures taxables par la somme de l'espace utilisé **de manière directe** pour la réalisation de fournitures taxables et de l'espace utilisé **de manière directe** pour la réalisation de fournitures exonérées¹⁷. Il s'agit là du pourcentage de 28,67 % lequel, d'après la déclaration initiale de l'appelante, était la mesure dans laquelle elle utilisait le campus dans le cadre d'activités commerciales.

[36] À un certain moment, l'appelante a revu ses calculs avec l'ARC et a fait deux rajustements.

[37] Premièrement, l'appelante a souscrit à certains rajustements qui, selon l'ARC, devaient être apportés au calcul fait par l'appelante au sujet de l'utilisation de l'espace à l'intérieur des structures¹⁸.

[38] Deuxièmement, l'appelante a souscrit à la méthode de répartition appliquée par l'ARC pour les aires communes intérieures. L'ARC a réparti l'aire commune intérieure de **chaque structure** entre la réalisation de fournitures taxables et la réalisation de fournitures exonérées, selon l'utilisation indiquée de l'espace à l'intérieur de la structure précise. Plus précisément, elle a réparti l'aire commune d'une structure particulière selon l'utilisation directe indiquée de l'espace **à l'intérieur de la structure précise** en vue de réaliser des fournitures taxables pour une contrepartie et l'utilisation directe indiquée de l'espace **à l'intérieur de la**

¹⁶ Pièce A3.

¹⁷ Transcription, 29 octobre 2014, page 37, témoignage de M. Coutts.

¹⁸ Transcription, 30 octobre 2014, page 56, témoignage de M. Degagne.

structure précise en vue de réaliser des fournitures exonérées¹⁹. Un calcul semblable est fait dans le cadre de la méthode initiale de l'appelante. Cependant, cette dernière a réparti la totalité des aires communes intérieures en fonction de l'utilisation directe cumulative indiquée de l'espace **à l'intérieur de toutes les structures du campus**. Elle n'a pas fait de calculs structure par structure.

[39] La pièce B jointe à l'ECPF I contient l'attribution convenue par les parties de l'espace présent dans chacune des structures du campus²⁰. Cette attribution est fondée sur les calculs initiaux de l'appelante et les deux rajustements de l'ARC.

[40] La pièce mentionne 67 structures présentes sur le campus. La pièce B jointe à l'ECPF I montre le total des calculs, pièce par pièce, de chaque structure présente sur le campus, ventilé en fonction de la superficie en mètres carrés utilisée dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et la superficie en mètres carrés utilisée dans la réalisation de fournitures exonérées.

[41] La superficie totale en mètres carrés des 67 structures est ensuite calculée, ce qui donne le résultat suivant :

- l'appelante a utilisé une superficie de 167 221,83 mètres carrés dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie;
- l'appelante a utilisé une superficie de 492 049,63 mètres carrés dans la réalisation de fournitures exonérées.

[42] L'appelante est d'avis que la mesure dans laquelle elle a utilisé le campus dans le cadre d'activités commerciales est déterminée en prenant la superficie totale en mètres carrés de toutes les structures du campus qui ont été utilisées dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et en divisant cette superficie par la superficie totale en mètres carrés utilisée dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et la superficie en mètres carrés utilisée dans la réalisation de fournitures exonérées. En utilisant les chiffres indiqués dans la pièce B jointe à l'ECPF I, on arrive au pourcentage final de l'appelante, soit 25,36 %²¹, lequel, selon cette dernière, représente la mesure dans laquelle le campus a été utilisé dans le cadre d'activités commerciales.

¹⁹ Les calculs proprement dits sont expliqués en détail aux pages 49 à 59 de la transcription, 30 octobre 2014, témoignage de M. Degagne, ainsi que dans la pièce R1, pages 529 et 530. Certaines aires communes supportaient des activités menées dans tout le campus. Un facteur général (11 %) a été utilisé pour la répartition de cet espace; voir la transcription, 30 octobre 2014, pages 53 à 56.

²⁰ Voir aussi la transcription, 30 octobre 2014, pages 64 et 65, témoignage de M. Degagne, et la pièce R1, pages 524 à 527.

²¹ $167\,221,83 / (167\,221,83 + 492\,049,63)$.

[43] L'appelante soutient qu'elle a droit aux crédits de taxe sur les intrants qui résultent de l'application du pourcentage de 25,36 % à la TPS payée ou réputée avoir été payée pendant les périodes pertinentes, ainsi qu'il est indiqué à la pièce A jointe à l'ECPF I.

[44] Par exemple, il ressort de la pièce A que les parties ont convenu que la TPS à l'égard de laquelle l'appelante était en droit de demander des crédits de taxe sur les intrants en date du 30 avril 2006 s'élève à 4 459 253,02. L'appelante est d'avis qu'elle était en droit de demander un crédit de taxe sur les intrants égal à 25,36 % de ce montant.

[45] La méthode finale de l'appelante tient pour acquis qu'elle a acquis la totalité des aires du terrain présent sur le campus dans le but d'effectuer des fournitures soit taxables soit exonérées.

V. La méthode de l'intimée

[46] L'intimée ne souscrit pas à la méthode de l'appelante. Elle ne croit pas que cette méthode soit conforme à l'article 141.01 de la Loi. Elle propose d'utiliser une méthode mise au point par l'ARC, qui consiste à calculer l'utilisation de l'espace à l'intérieur des structures selon la méthode finale de l'appelante et à effectuer deux rajustements importants. Premièrement, elle assimile les aires communes extérieures à un espace [TRADUCTION] « non utilisé dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie »²². Deuxièmement, elle applique un facteur de pondération ou d'indexation qui est fondé sur le coût de remplacement de diverses structures présentes sur le campus.

[47] M. Degagne a expliqué la méthode de l'intimée.

[48] L'ARC a commencé par les chiffres contenus dans la pièce B jointe à l'ECPF I pour chaque structure du campus. Il s'agit là des chiffres utilisés dans la méthode finale de l'appelante en vue de déterminer la mesure dans laquelle elle a utilisé le campus dans le cadre d'activités commerciales. Les chiffres représentent la superficie en mètres carrés qui, dans chaque structure, a été utilisée dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et la superficie en mètres carrés qui a été utilisée dans la réalisation de fournitures exonérées²³.

²² ECPF I, paragraphe 13.

²³ Pièce R1, pages 524 à 527; transcription, 30 octobre 2014, pages 48 et 49, témoignage de M. Degagne.

[49] L'ARC a ensuite rajusté les chiffres indiqués dans la pièce B jointe à l'ECPF I en tenant pour acquis que l'appelante n'avait pas utilisé les aires communes extérieures de manière indirecte pour réaliser des fournitures taxables et exonérées²⁴. Comme il est indiqué dans la pièce B jointe à l'ECPF I, les aires communes extérieures représentaient une superficie de 338 945 mètres carrés²⁵.

[50] M. Degagne a déclaré que l'appelante avait utilisé les aires communes extérieures dans le cadre d'activités [TRADUCTION] « exonérées »²⁶.

[51] M. Degagne a attiré mon attention sur la pièce R1, laquelle montre les rajustements que l'ARC a effectués à la méthode finale de l'appelante. Cette pièce montre que l'ARC n'a pas changé le calcul fait par l'appelante au sujet de la superficie en mètres carrés de l'espace situé à l'intérieur des structures que l'appelante utilisait dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie²⁷. Cependant, l'ARC a augmenté la superficie en mètres carrés que l'appelante utilisait dans la réalisation de fournitures exonérées en ajoutant la superficie de 338 945 mètres carrés d'aires communes extérieures, ce qui fait passer la superficie de 492 049,63 mètres carrés à 830 994,74 mètres carrés²⁸.

[52] Après avoir effectué ce rajustement pour les aires communes extérieures, l'ARC a ensuite appliqué ce qu'elle appelle un [TRADUCTION] « indice de pondération » à ses calculs de la superficie.

[53] Un évaluateur de l'ARC, Rick Sliwkanich, a estimé les coûts de remplacement des bâtiments, des terrains de stationnement et des aires paysagées se trouvant sur le campus (les « améliorations »)²⁹. M. Sliwkanich a calculé le coût de remplacement de chacune des améliorations en date du 21 janvier 2009, et il a ensuite calculé un coût de remplacement relatif par pied carré³⁰.

[54] Le vérificateur de l'ARC a utilisé le coût de remplacement relatif par pied carré comme indice de pondération et il l'a appliqué à la ventilation en mètres carrés dont les parties avaient convenu pour le campus. Les pages 529 à 670 de la

²⁴ Pièce R1, page 526.

²⁵ L'ARC a subdivisé les aires communes extérieures en deux : une réserve forestière d'une superficie de 77 900 mètres carrés et l'espace restant de 261 045 mètres carrés. Voir la pièce R1, page 526.

²⁶ Transcription, 30 octobre 2014, pages 67 et 68, témoignage de M. Degagne.

²⁷ Voir la pièce R1, page 526, [TRADUCTION] « Utilisation totale des parcelles ».

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Exposé conjoint partiel des faits (Preuve de l'évaluateur) (« ECPF II »), paragraphe 1; transcription, 30 octobre 2014, page 71, témoignage de M. Degagne.

³⁰ ECPF II, paragraphe 2 et 3.

pièce R1 montrent la manière dont le facteur d'indexation de l'ARC a été appliqué au campus.

[55] Par exemple, pour l'Engineering Teaching and Learning Complex (« ETLC ») (Complexe d'enseignement et d'apprentissage en génie), il n'est pas controversé entre les parties que l'appelante avait utilisé une superficie de 1 828,16 mètres carrés du complexe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et une superficie de 12 834,74 mètres carrés dans la réalisation de fournitures exonérées³¹. M. Sliwkanich a conclu que le coût relatif par pied carré qui s'appliquait à l'ETLC était de 230,43³². L'ARC a appliqué son facteur de pondération de la manière suivante :

- elle a tout d'abord calculé, pour l'ETLC, une aire commerciale pondérée égale à l'espace utilisé dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et l'a multipliée par l'indice pondéré (le coût relatif par pied carré pour l'ETLC), c'est-à-dire : $1\,828,16 \times 230,43 = 421,262$ ³³;
- elle a ensuite calculé une aire exonérée pondérée pour l'ETLC qui était égale à l'espace utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées et l'a multipliée par l'indice pondéré (le coût relatif par pied carré pour l'ETLC), c'est-à-dire : $12\,834,74 \times 230,43 = 2\,957,510$.³⁴
- Elle a ensuite totalisé ces chiffres pour obtenir une aire totale pondérée pour l'ETLC de $3\,378,772 (421\,262 + 2\,957,510)$ ³⁵.

[56] L'ARC a fait le même calcul pour chacune des 66 autres structures présentes sur le campus.

[57] Un calcul a aussi été fait pour les aires communes extérieures. Plus précisément, le vérificateur de l'ARC a commencé par scinder la taille convenue de l'aire commune extérieure entre une réserve forestière d'une superficie de 77 900 mètres carrés et la superficie restante de 261 045,07 mètres carrés. Comme M. Degagne a présumé que toute cette aire était « exonérée », il a calculé pour chacun des deux espaces une **aire exonérée pondérée** qui était égale à la taille de l'aire multipliée par le facteur d'indexation applicable. Pour la réserve forestière,

³¹ ECPF 1, pièce B.

³² ECPF II, page 4.

³³ Pièce R1, page 525, [TRADUCTION] « Chiffres indexés révisés de l'ARC, fournitures taxables ». Voir aussi les pages 598 et 599.

³⁴ Pièce R1, page 525, [TRADUCTION] « Chiffres indexés révisés de l'ARC, fournitures exonérées ». Voir aussi les pages 598 et 599.

³⁵ Pièce R1, page 525, [TRADUCTION] « Chiffres indexés révisés de l'ARC, superficie brute totale en m² ». Voir aussi les pages 598 et 599.

cela équivalait à $77\,900 \times 1,00 = 77\,900$ et, pour les aires communes externes restantes, cela équivalait à $261\,045 \times 2,55 = 665\,665$ ³⁶.

[58] L'ARC a ensuite totalisé l'aire commerciale pondérée calculée, l'aire exonérée pondérée et l'aire totale pondérée pour le campus, ce qui a produit le résultat suivant :

- aire pondérée en mètres carrés utilisée dans le cadre d'activités commerciales – 18 265 124,16;
- aire pondérée en mètres carrés utilisée dans le cadre d'activités exonérées – 110 432 751,91³⁷;
- aire totale pondérée – 128 697 876,07³⁸.

[59] L'ARC a ensuite déterminé la mesure dans laquelle l'appelante avait utilisé le campus dans le cadre d'activités commerciales en prenant le montant qu'elle avait calculé comme étant l'aire pondérée totale en mètres carrés utilisée dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et en divisant le chiffre par l'aire totale pondérée pour le campus. Cela a produit le pourcentage de l'intimée, soit 14,19 %.

[60] L'intimée soutient que l'appelante a droit à des crédits de taxe sur les intrants qui résultent de l'application du pourcentage de l'intimée à la TPS payée ou réputée avoir été payée à l'égard du campus, comme il est indiqué dans la pièce A jointe à l'ECPF I. Par exemple, cette pièce indique que le montant de TPS admissible pour la période de déclaration de l'appelante prenant fin le 30 avril 2006, pour le campus, était de 4 459 253³⁹. L'intimée est d'avis que l'appelante était en droit de demander un crédit de taxe sur les intrants égal à 14,19 % de ce montant.

Le droit applicable

[61] Le paragraphe 169(1) de la Loi contient les règles générales qui visent les demandes de crédit de taxe sur les intrants, et les passages applicables sont les suivants :

³⁶ Pièce R1, page 526; ECPF II, page 5; pièce R1, pages 668 et 669.

³⁷ Cela inclut 743 565 (77 900 + 665 665) pour les aires communes extérieures.

³⁸ Pièce R1, page 526.

³⁹ ECPF I, pièce A.

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;

B :

[...]

b) dans le cas où le bien ou le service est acquis, importé ou transféré dans la province, selon le cas, par la personne pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne utilisait l'immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition ou importation de tout ou partie de l'immobilisation;

c) dans les autres cas, le 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.

[62] Les présents appels portant sur le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants à l'égard, d'une part, de l'acquisition d'une immobilisation et, d'autre part, des améliorations apportées ultérieurement à cette dernière. Aux termes de l'alinéa *c)* de la définition du point B du paragraphe 169(1), l'inscrit est en droit de demander un crédit de taxe sur les intrants pour la TPS payée au titre de l'acquisition d'une immobilisation suivant la mesure dans laquelle elle est acquise pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales. En ce qui concerne les améliorations apportées à l'immobilisation, l'alinéa *b)* de la définition du point B du paragraphe 169(1) autorise la personne qui est inscrite à demander un crédit de taxe sur les intrants en se fondant sur la

mesure dans laquelle elle utilisait cette immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après l'avoir acquise.

[63] Le paragraphe 209(1) dispose que les paragraphes 199(2) à (4) et 200(2) et (3) visent, avec les adaptations nécessaires, certains immeubles qu'acquiert l'inscrit qui est un organisme de services publics, comme si ces immeubles étaient des biens meubles. Ces dispositions visent les immeubles acquis par l'organisme de services publics en vue d'une utilisation à titre d'immobilisations ou, dans le cas du paragraphe 199(4), les améliorations apportées aux immobilisations de l'organisme de services publics.

[64] L'appelante est un organisme de services publics. C'est donc dire que, en premier lieu, le paragraphe 209(1) visera toute acquisition du campus ainsi que les améliorations apportées à ce dernier.

[65] Les paragraphes 199(2) à (4) consacrent des règles que l'on qualifie généralement de « critère de l'utilisation principale ». Il résulte de la lecture conjointe de ces dispositions et du paragraphe 209(1) que la taxe à payer par un organisme de services publics enregistré à l'égard de l'acquisition d'une immobilisation n'est pas incluse dans le calcul du crédit de taxe sur les intrants de cet organisme, sauf si l'immeuble a été acquis en vue d'être utilisé principalement dans le cadre de ses activités commerciales⁴⁰. Une règle semblable vise les améliorations apportées à ces immeubles. Toute taxe à payer à l'égard des améliorations n'est pas incluse dans le calcul du crédit de taxe sur les intrants de l'organisme de services publics, sauf si, au moment où cette taxe est payée ou devient payable, l'immobilisation est utilisée principalement dans le cadre des activités commerciales de l'organisme de services publics⁴¹.

[66] D'après ce que j'ai compris, avant d'effectuer le choix prévu par l'article 211 le 1^{er} février 2006, l'appelante n'était pas en droit de demander des crédits de taxe sur les intrants à l'égard du campus parce qu'elle n'utilisait pas ce bien principalement dans le cadre de ses activités commerciales.

[67] L'article 211 prévoit un mécanisme par lequel certains organismes de services publics peuvent demander des crédits de taxe sur les intrants à l'égard d'un immeuble qu'ils n'utilisent pas principalement dans le cadre de leurs activités commerciales. De plus, par suite du choix, certaines fournitures exonérées de l'immeuble deviennent des fournitures taxables.

⁴⁰ Paragraphes 209(1) et 199(2).

⁴¹ Paragraphes 209(1) et 199(4).

[68] Le paragraphe 211(1) dispose, en partie, que lorsqu'un organisme de services publics fait un choix à l'égard d'un immeuble qui est une immobilisation de cet organisme, l'article 209 ne s'applique pas à cet immeuble. C'est donc dire que l'organisme de services publics est en droit de demander des crédits de taxe sur les intrants à l'égard de cet immeuble, même s'il est utilisé principalement dans le cadre d'activités non commerciales.

[69] En outre, des fournitures de l'immeuble qui seraient par ailleurs exonérées par suite de l'application de l'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V⁴² ou de l'application du paragraphe 25 de la partie VI de l'annexe V⁴³ sont exclues de toute exonération aux termes de ces articles.

[70] Selon les éléments de preuve qui m'ont été produits, avant le 1^{er} février 2006, l'appelante a effectué d'importantes fournitures exonérées d'un immeuble par bail. Par suite du choix fait en vertu de l'article 211, ces fournitures sont devenues taxables.

[71] Une fois qu'un organisme de services publics fait un choix aux termes du paragraphe 211(1), il est réputé, aux termes de l'alinéa 211(2)a), avoir effectué, immédiatement avant la date d'entrée en vigueur du choix, une fourniture de l'immeuble par vente et avoir perçu, ce jour-là et relativement à la fourniture, une taxe égale à la teneur en taxe de l'immeuble ce jour-là.⁴⁴

[72] Selon l'alinéa 211(2)b), l'organisme de services publics est réputé avoir reçu, à la date d'entrée en vigueur du choix, une fourniture taxable de l'immeuble par vente et qu'il a payé, ce jour-là et relativement à la fourniture, une taxe égale à la teneur en taxe de l'immeuble ce jour-là.

[73] En date du 1^{er} février 2006, l'appelante a fait un choix aux termes de l'article 211 à l'égard du campus. De ce fait, elle était réputée avoir effectué une fourniture du campus immédiatement avant le 1^{er} février 2006 et avoir acquis ce bien le 1^{er} février 2006.

[74] Il n'y a nulle controverse devant notre Cour quant à la fourniture réputée du bien au sens de l'alinéa 211(1)a), ou au droit de l'appelante de demander un crédit

⁴² L'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V exonère certaines fournitures effectuées par des organismes de bienfaisance.

⁴³ L'article 25 de la partie VI de l'annexe V exonère certaines fournitures d'immeubles effectuées par un organisme de services publics.

⁴⁴ La teneur en taxe est définie au paragraphe 123(1).

de taxe sur les intrants compensatoire pour la taxe qu'elle était réputée avoir perçue⁴⁵.

[75] La question dont notre Cour est saisie est de savoir si l'appelante peut demander des crédits de taxe sur les intrants pour la taxe qu'elle était réputée avoir payée après avoir fait le choix, ainsi que pour la TPS qu'elle a payée par la suite à l'égard des améliorations apportées au campus.

[76] Une part importante des crédits de taxe sur les intrants qui sont en cause est liée à la TPS que l'appelante a été réputée, aux termes de l'alinéa 211(2)b), avoir payée au titre de l'acquisition réputée du campus. Selon le paragraphe 169(1), l'appelante est en droit de demander un crédit pour cette taxe, suivant la mesure (exprimée en pourcentage) dans laquelle elle a acquis l'immeuble en vue de l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales.

[77] Il y a aussi controverse entre les parties sur les montants des crédits de taxe sur les intrants que l'appelante est en droit de demander à l'égard de la taxe payée ou payable, après l'acquisition réputée, sur les améliorations apportées au bien. Étant donné que le campus est une immobilisation de l'appelante et qu'elle a fait un choix aux termes du paragraphe 211(1), l'alinéa 169(1)b) et les règles relatives au changement d'utilisation qui sont visées à l'article 206 jouent au moment de déterminer le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants pour la taxe payée à l'égard des améliorations apportées au bien. Ces dispositions concernent l'utilisation réelle que l'appelante fait du bien.

[78] Indépendamment des dispositions qui jouent, le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants dépend de son utilisation voulue ou réelle du bien dans le cadre d'activités commerciales. Les mots « activité commerciale » sont définis au paragraphe 123(1), et les passages applicables de la définition, aux fins des présents appels, sont les suivants :

« activité commerciale » Constituent des activités commerciales exercées par une personne :

a) L'exploitation d'une entreprise [...], sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées.

[...]

⁴⁵ Je présume que le crédit de taxe sur les intrants compensatoire a été demandé en vertu de l'article 193.

c) la réalisation de fournitures, sauf des fournitures exonérées, d'immeubles appartenant à la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion des fournitures.

Le mot « entreprise » est défini au paragraphe 123(1) comme suit :

« 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.

[79] Selon la Loi sur la TPS, l'entreprise d'une personne est d'une plus grande portée que ses activités commerciales. Une entreprise englobe toutes les activités d'une personne, peu importe si elles comportent la réalisation de fournitures taxables ou exonérées. Il s'agit là d'une distinction importante aux fins des diverses dispositions de la Loi, y compris les règles en matière de répartition des crédits de taxe sur les intrants qui sont visées à l'article 141.01.

[80] En me fondant sur les éléments de preuve qui m'ont été produits, je conclus que l'appelante exploitait une entreprise unique, soit l'exploitation d'une université, et qu'elle exécutait la totalité de ses activités dans le cadre de cette entreprise. La totalité de l'entreprise constituait une activité commerciale de l'appelante, sauf dans la mesure où l'entreprise s'occupait d'effectuer des fournitures exonérées.

[81] L'application du paragraphe 169(1) à la taxe payée sur des biens ou des services acquis par un inscrit dans le cadre de son entreprise en vue de les consommer ou de les utiliser **de manière directe** dans la réalisation d'une fourniture précise est relativement simple. Par exemple, si l'inscrit acquiert les biens ou les services uniquement pour les consommer ou les utiliser de manière directe dans la réalisation d'une fourniture taxable, ces biens ou ces services sont dans ce cas consommés ou utilisés dans le cadre de l'activité commerciale de l'inscrit et il est en droit de demander le maximum des crédits de taxe sur les intrants pour la taxe payée au moment de l'acquisition ces biens ou ces services. Subsidiairement, aucun crédit de taxe sur les intrants n'est ouvert si l'inscrit acquiert les biens ou les services uniquement pour les consommer ou les utiliser de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées.

[82] L'application du paragraphe 169(1) aux « frais indirects », c'est-à-dire ceux qui s'appliquent à des biens et à des services non utilisés de manière directe dans la

réalisation d'une fourniture taxable ou exonérée, n'est pas aussi simple. Lorsqu'on fait une détermination à cet égard, il est nécessaire de prendre en compte les règles en matière de répartition des crédits de taxe sur les intrants qui sont visées à l'article 141.01.

[83] Les frais indirects incluent les éléments tels que les frais administratifs, les frais généraux et les frais engagés à l'égard d'aires communes situées à l'intérieur d'un bâtiment ou autour de celui-ci. Par exemple, dans la plupart des cas, le service de paie de la société qui effectue des fournitures taxables et des fournitures exonérées ne sera pas lié directement à la réalisation, par la société, d'une fourniture quelconque.

[84] Les dépenses du service de paie sont engagées dans le cadre de l'entreprise de l'inscrit. La totalité de l'entreprise de l'inscrit constitue son activité commerciale, sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation de fournitures exonérées. Il pourrait être soutenu que, comme le service de paie n'est pas directement lié à la réalisation de fournitures exonérées, il n'est pas lié à la partie de l'entreprise de l'inscrit qui effectue les fournitures exonérées. Si cette thèse était retenue, cela voudrait dire que l'on considérerait que la totalité des activités du service de paie a eu lieu dans le cadre de l'activité commerciale de l'inscrit. Une telle interprétation permettrait à l'inscrit qui effectue des fournitures taxables et des fournitures exonérées de demander la totalité des crédits de taxe sur les intrants pour les frais indirects, comme ceux que son service de paie a engagés.

[85] Le législateur s'est penché sur cette question quand il a ajouté l'article 141.01 en 1994, rétroactivement à l'introduction de la TPS. Les paragraphes 141.01(2) et 141.01(3) précisent que, au moment de déterminer les crédits de taxe sur les intrants pour l'inscrit participant à la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées, il est nécessaire d'attribuer la totalité des coûts de l'inscrit à la réalisation de fournitures.

[86] Le paragraphe 141.01(2) énonce une règle déterminative qui vise l'acquisition d'un bien ou d'un service⁴⁶ :

La personne qui acquiert ou importe un bien ou un service, ou le transfère dans une province participante, pour consommation ou utilisation dans le cadre de son initiative est réputée, pour l'application de la présente partie, l'acquérir, l'importer ou le transférer dans la province, selon le cas, pour consommation ou utilisation :

⁴⁶ Cette règle s'applique aussi à l'importation d'un bien ou d'un service.

a) dans le cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle l'acquiert, l'importe ou le transfère dans la province afin d'effectuer, pour une contrepartie, une fourniture taxable dans le cadre de l'initiative;

b) hors du cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle l'acquiert, l'importe ou le transfère dans la province :

(i) afin d'effectuer, dans le cadre de l'initiative, une fourniture autre qu'une fourniture taxable effectuée pour une contrepartie,

(ii) à une fin autre que celle d'effectuer une fourniture dans le cadre de l'initiative.

[87] Les initiatives d'une personne sont définies au paragraphe 141.01(1); il s'agit des entreprises de la personne, de ses projets à risque et de ses affaires de caractère commercial, ou de la réalisation de fournitures d'immeubles lui appartenant.

[88] Par exemple, les initiatives d'une personne exploitant une entreprise unique désignent la totalité des activités de cette entreprise, y compris la réalisation de fournitures taxables et la réalisation de fournitures exonérées.

[89] Le paragraphe 141.01(2) vise un bien ou un service acquis⁴⁷ par la personne pour consommation ou utilisation dans le cadre de l'entreprise. Aux termes de l'alinéa 141.01(2)*a*), la personne est réputée, pour l'application de la Loi, avoir fait l'acquisition du bien ou du service pour consommation ou utilisation dans le cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle acquiert le bien ou le service afin d'effectuer, pour une contrepartie, une fourniture taxable dans le cadre de l'entreprise.

[90] Subsidiairement, aux termes du sous-alinéa 141.01(2)*b*)(i), la personne est réputée avoir acquis le bien ou le service pour consommation ou utilisation autrement que dans le cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle a acquis ce bien ou ce service en vue d'effectuer des fournitures dans le cadre de l'entreprise qui ne sont pas des fournitures taxables effectuées pour une contrepartie. Habituellement, il s'agira de fournitures exonérées et de fournitures taxables effectuées à titre gratuit ou pour une contrepartie symbolique⁴⁸.

⁴⁷ Le paragraphe vise également les biens ou les services importés au Canada ainsi que les biens ou les services transférés dans une province participante.

⁴⁸ Aux termes du paragraphe 141.01(4) les biens ou les services acquis en vue d'effectuer une fourniture taxable à titre gratuit ou pour une contrepartie symbolique peuvent être réputés avoir été acquis dans le but d'effectuer une fourniture taxable pour une contrepartie.

[91] De plus, aux termes du sous-alinéa 141.01(2)b)(ii), la personne est réputée avoir acquis le bien ou le service pour consommation ou utilisation autrement que dans le cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle acquiert ce bien ou ce service à une fin autre que celle d'effectuer les fournitures dans le cadre de l'entreprise. Cette disposition joue quand une personne engage des dépenses qui ne sont pas liées à son entreprise. Habituellement, ces dépenses sont des dépenses personnelles du propriétaire de l'entreprise ou d'une personne qui lui est liée.

[92] Le paragraphe 141.01(2) porte sur l'objet pour lequel la personne acquiert le bien ou le service, autrement dit, l'usage auquel cette dernière destinait ce bien ou ce service. En particulier, il vise à vérifier si l'intention était de consommer ou d'utiliser le bien ou le service dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, la réalisation de fournitures exonérées ou la réalisation d'une combinaison de ces fournitures⁴⁹. La personne n'est en droit que de demander un crédit de taxe sur les intrants pour la taxe payée sur le bien ou le service, dans la mesure où l'intention de la personne était de consommer ou d'utiliser le bien ou le service dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie.

[93] À mon avis, si une société engage une dépense dans le cadre de son entreprise (ses initiatives), cela veut dire que cette dépense est toujours engagée dans le but d'effectuer une ou plusieurs fournitures. L'objet de l'entreprise est de gagner un revenu, c'est-à-dire d'effectuer des fournitures. En conséquence, le paragraphe 141.01(2) a pour résultat que tous les frais engagés par une personne dans le cadre de son entreprise doivent être rattachés à une ou plusieurs fournitures particulières pour lesquelles les frais ont été engagés.

[94] Il s'agit là d'une opération relativement facile à faire dans le cas des biens ou des services qui peuvent être directement liés à la réalisation d'une fourniture taxable ou d'une fourniture exonérée. La difficulté consiste à rattacher les frais indirects aux diverses fournitures connexes.

[95] Mon opinion concorde avec les notes techniques du ministère des Finances, datées de février 1994, qui expliquent l'objet de l'article 141.01 à l'égard des frais indirects :

De nombreux biens et services nécessaires à l'exploitation d'une entreprise ne servent pas directement à effectuer une fourniture. Appelons-les des « intrants

⁴⁹ Outre les fournitures taxables effectuées pour une contrepartie et les fournitures exonérées, la personne peut effectuer des fournitures taxables à titre gratuit ou pour une contrepartie symbolique. De façon générale, aux termes du paragraphe 141.01(4), ces fournitures sont recaractérisées comme des fournitures taxables effectuées pour une contrepartie ou comme des fournitures exonérées.

indirects ». À titre d'exemple, citons ceux relatifs aux frais généraux et les intrants affectés aux services de « soutien » de l'entreprise, comme ceux du personnel et de la vérification interne. Les fonctions de soutien, notamment celles du personnel, de la gestion et de l'administration d'une entreprise, **font partie des mesures prises afin d'effectuer des fournitures, puisque ces fonctions sont exécutées pour que l'entreprise puisse atteindre son objectif ultime qui consiste à effectuer des fournitures.** [...]

L'ajout de l'article 141.01 vise uniquement à renforcer le principe selon lequel la fin ultime qui consiste à effectuer une fourniture quelconque fait appel à tous les éléments d'une entreprise. **En fait, cet article prévoit la répartition de tous les coûts engagés dans la réalisation d'une fourniture.** [...]

[Non souligné dans l'original.]

[96] Le paragraphe 141.01(3) contient des règles identiques, sauf que ces règles visent la consommation ou l'utilisation proprement dite du bien ou du service plutôt que sa consommation ou son utilisation prévue au moment de son acquisition. Ce paragraphe est pertinent quand on fait jouer des dispositions de la Loi sur la TPS qui portent sur l'utilisation ou la consommation proprement dite d'un bien ou d'un service dans une période précise, comme les règles relatives au changement d'utilisation qui sont visées à l'article 206.

[97] La seconde règle relative aux crédits de taxe sur les intrants qui est pertinente aux fins des présents appels se trouve au paragraphe 141.01(5). L'alinéa *a)* de ce paragraphe prévoit, en partie, que la méthode qu'emploie une personne dans un exercice pour déterminer la mesure dans laquelle elle acquiert des biens ou des services dans le but d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie ou pour d'autres fins doit être juste et raisonnable et suivie de manière constante par la personne tout au long de l'exercice.

[98] L'alinéa 141.01(5)*b)* prévoit une règle identique pour la consommation ou l'utilisation proprement dite du bien ou du service. Cet alinéa prévoit, en partie, que la méthode qu'emploie une personne pour déterminer la mesure dans laquelle la consommation ou l'utilisation d'un bien ou d'un service a pour but d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie ou à d'autres fins doit être juste et raisonnable et suivie de manière constante par la personne tout au long de l'exercice.

[99] La question de savoir ce qui est juste et raisonnable a récemment été analysée par mon collègue, le juge Owen, à l'occasion de l'affaire *Sun Life du*

*Canada, Compagnie d'assurance vie c. La Reine*⁵⁰. Voici ce qu'il observe au sujet de la méthode proposée par l'appelante, la Compagnie d'assurance-vie Sun Life :

[36] Une définition du mot anglais «*fair*» (juste) dans le dictionnaire *Oxford English Dictionary* (deuxième édition) laisse entendre que la méthode adoptée par Sun Life doit être équitable, honnête et impartiale (voir «*fair*», adverbe, (définition) 4.), ce qui, à mon avis, est une interprétation appropriée du mot tel qu'il est employé au paragraphe 141.01(5). L'utilisation du mot «*justes*» dans la version française de la disposition appuie cette interprétation.

[37] La définition du mot anglais «*reasonable*» (raisonnable) dans le dictionnaire *Oxford English Dictionary* (deuxième édition) qui est, selon moi, la plus appropriée est énoncée à A.2.a : [TRADUCTION] «*Faire preuve d'un jugement équilibré; rationnel, sain d'esprit [...] Aussi, ne pas être trop exigeant.*» L'utilisation du mot «*raisonnables*» dans la version française de la disposition appuie cette interprétation.

[38] L'exigence concernant le caractère raisonnable dans les lois fiscales a été prise en compte dans d'autres contextes. Dans la décision *Bailey v. M.N.R.*, [1989] T.C.J. No. 602 (QL), 89 D.T.C. 416, la Cour a déclaré ce qui suit (à la page 420) :

[TRADUCTION]

Ce n'est pas l'opinion subjective de l'appelant ou de l'intimé sur ce qui est «*raisonnable*» qui importe, mais plutôt celle d'un observateur impartial qui aurait une connaissance de tous les faits pertinents : *Canadian Propane Gas & Oil Limited v. M.N.R.*, 73 DTC 5019, le juge Cattanach, à la page 5028.

[39] Dans la décision *Maege c. La Reine*, 2006 CCI 117, la Cour a adopté l'approche générale visant à déterminer le caractère raisonnable qui avait été énoncée dans la décision *Tsiantoulas c. Canada*, [1994] A.C.I. n° 984 (QL) (C.C.I.), où la Cour a affirmé ce qui suit, au paragraphe 11 :

[...] Le caractère raisonnable est une question de fait et il requiert que l'on fasse preuve de jugement et de bon sens. [...]

[40] Je ne vois pas pourquoi l'approche générale visant à déterminer le caractère raisonnable dans ces affaires ne s'appliquerait pas aussi pour décider si une méthode en particulier est juste et raisonnable. En d'autres termes, ce qui est juste et raisonnable est une question de fait et requiert que l'on fasse preuve de jugement et de bon sens. La détermination n'est pas fondée sur l'opinion

⁵⁰ 2015 CCI 37. Le juge Owen a rendu sa décision après la conclusion de l'audition des présents appels. La Cour a offert aux parties la possibilité de formuler des observations écrites sur la décision du juge Owen ainsi que sur la décision de ma collègue, la juge Campbell, dans *British Columbia Ferry Services Inc. c. La Reine*, 2014 CCI 305. La Cour a reçu les observations de l'intimée le 2 avril 2015, et de l'appelante le 6 avril 2015.

subjective de l'appelante ou de l'intimée, mais sur l'avis d'un observateur impartial qui aurait une connaissance de tous les faits pertinents. Il est aussi important de reconnaître que le fisc ne peut pas simplement substituer sa méthode à celle de Sun Life et qu'il peut y avoir plus d'une méthode juste et raisonnable dans les circonstances (voir *Ville de Magog c. La Reine*, précité).

[100] À mon avis, voilà un exposé correct de l'état du droit pour ce qui est de l'application du critère des méthodes justes et raisonnables qui est visé au paragraphe 141.01(5).

VI. L'application du droit aux faits

La taxe payée ou payable

[101] Aux termes du paragraphe 169(1), le montant des crédits de taxe sur les intrants de l'appelante dans les périodes de déclaration pertinentes dépend en premier lieu du montant de taxe qui est devenu payable par l'appelante au cours des périodes de déclaration pertinentes ou qui a été payé au cours des périodes sans être devenu payable.

[102] N'est pas controversé entre les parties le montant de taxe que l'appelante a été réputée avoir payé le 1^{er} février 2006 à l'égard de son acquisition réputée du campus, ainsi que le montant de taxe payé dans les périodes de déclaration ultérieures à l'égard des améliorations apportées au campus.

[103] La taxe payée sur l'acquisition réputée est égale à la teneur en taxe du bien à cette date-là. Comme nous l'avons vu plus tôt, la teneur en taxe est définie au paragraphe 123(1), et la définition est extrêmement longue.

[104] De façon générale, la teneur en taxe du campus, le 1^{er} février 2006, était la taxe que l'appelante avait payée par le passé au moment de l'acquisition du bien ainsi que sur toute amélioration apportée au bien, pour autant que cette taxe n'était pas recouvrable par remboursement ou remise (la « TPS non remboursée »). Elle inclut toute taxe payée par l'appelante à l'égard de laquelle elle était en droit de demander ou a effectivement demandé un crédit de taxe sur les intrants.

[105] Le paragraphe 6 de l'ECPF I indique ceci : [TRADUCTION] « [u]ne description détaillée de la teneur en taxe concernant le bien de l'U of A [le

campus] au cours des périodes de déclaration pertinentes est présentée à la pièce “A” [jointe à l’ECPF I] ».

[106] M. Degagne a précisé lors de son témoignage que la pièce A jointe à l’ECPF I fait en réalité référence à un montant de TPS non remboursée additionnel pour les périodes de déclaration pertinentes indiquées dans la pièce A⁵¹.

[107] Par exemple, la première ligne de la pièce A jointe à l’ECPF I fait état d’une teneur en taxe de 4 459 253,02 \$ pour le campus pendant la période de déclaration d’avril 2006 de l’appelante. M. Degagne a expliqué qu’il s’agissait de la teneur en taxe (définie au paragraphe 123(1)) qui s’appliquait au bien à l’époque de l’acquisition réputée du campus⁵². Autrement dit, il s’agit de la TPS non remboursée qui a été payée avant la disposition réputée du 1^{er} février 2006. La deuxième ligne de la pièce A jointe à l’ECPF I fait état de ce qui est appelé une teneur en taxe de 320 332,77 \$ pour le campus pendant la période de déclaration d’octobre 2007 de l’appelante. M. Degagne a expliqué que cela représente la TPS non remboursée que l’appelante a payée entre mai 2006 et octobre 2007 à l’égard d’améliorations apportées au bien⁵³.

[108] Je suis déçu que les avocats des parties aient produit un exposé conjoint partiel des faits qu’il a fallu qu’un témoin « clarifie ». Quoi qu’il en soit, il n’y a nulle controverse entre les parties quant au montant de taxe que l’appelante était réputée avoir payé au titre de la disposition réputée, et qu’elle a bel et bien payé au titre des améliorations ultérieures.

La mesure dans laquelle le campus a été acquis en vue d’être utilisé ou a été utilisé dans le cadre d’activités commerciales

[109] Après avoir déterminé le montant de taxe payé ou payable dans les périodes pertinentes, l’appelante doit ensuite déterminer la mesure dans laquelle elle a utilisé le campus dans le cadre de ses activités commerciales. J’examinerai tout d’abord l’acquisition réputée du campus le 1^{er} février 2006.

[110] L’appelante exploite une entreprise unique, qui effectue des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Elle a acquis le campus dans le cadre de l’exploitation de cette entreprise. Dans une telle situation, l’appelante est tenue de déterminer la mesure dans laquelle elle a acquis le bien en vue de l’utiliser dans le

⁵¹ Transcription, 30 octobre 2014, pages 86 et 87, témoignage de M. Degagne.

⁵² Transcription, 30 octobre 2014, page 85, témoignage de M. Degagne.

⁵³ Transcription, 30 octobre 2014, page 87, témoignage de M. Degagne.

cadre de la partie de l'entreprise qui constitue des activités commerciales, ainsi que la mesure dans laquelle elle a acquis ce bien en vue de l'utiliser dans le cadre de la partie de l'entreprise qui consiste à effectuer des fournitures exonérées⁵⁴.

[111] Pour une entité telle que l'appelante qui exploite une entreprise vaste et complexe, la détermination de la mesure dans laquelle elle acquiert des immeubles en vue de les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales ne sera jamais exacte. Il s'agira toujours d'une estimation. La question n'est pas de savoir si la méthode finale de l'appelante détermine la mesure exacte dans laquelle cette dernière a acquis un bien en vue de l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales ou si la méthode de l'intimée est meilleure que la méthode finale de l'appelante.

[112] La question est de savoir si la méthode finale de l'appelante produit une estimation juste et raisonnable de la mesure dans laquelle celle-ci a acquis le bien en vue de l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales⁵⁵. Dans la plupart des cas, il y aura plus d'une méthode juste et raisonnable.

[113] La méthode finale de l'appelante présume que l'appelante a acquis toutes les parties du terrain qui constitue le campus dans le cadre de son entreprise en vue d'effectuer des fournitures soit taxables, soit exonérées. Plus précisément, l'appelante présume qu'elle a acquis tous les terrains qui constituent le campus en vue de les utiliser de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie, de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées ou de manière indirecte dans la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées.

[114] Cette présomption concorde avec les preuves qui m'ont été produites. Il ressort clairement des preuves de l'appelante qu'elle a acquis le campus en vue de l'utiliser dans le cadre de son entreprise d'exploitation d'une université. L'intimée ne conteste pas ces preuves. En fait, la méthode qu'emploie l'intimée — la méthode de l'intimée — repose sur la même présomption.

[115] L'application de la méthode finale de l'appelante a pour résultat que la mesure dans laquelle l'appelante a utilisé le campus dans le cadre de ses activités commerciales est fondée sur l'espace présent sur le campus qui a été utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et

⁵⁴ Paragraphe 169(1).

⁵⁵ Par suite de l'application de l'article 141.01, cela consiste à déterminer la mesure dans laquelle le bien a été acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie dans le cadre de l'entreprise de l'appelante.

l'espace qui a été utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées.

[116] En utilisant cette méthode pour arriver à ses pourcentages, l'appelante a pris en compte l'espace physique sur le campus et a décidé si elle avait utilisé cet espace de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables, de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées ou de manière indirecte dans la réalisation de fournitures. Pour ce qui est de l'espace utilisé de manière directe dans la réalisation de fournitures, la pièce A3 prouve que l'appelante a examiné des milliers de locaux contenus dans les 67 structures que compte le campus.

[117] L'appelante a présumé que le pourcentage obtenu par la comparaison entre l'espace utilisé **de manière directe** dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et l'espace total utilisé **de manière directe** dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et de fournitures exonérées reflète de manière raisonnable la mesure dans laquelle la totalité du terrain a été acquis pour être utilisé dans le cadre des activités commerciales de l'appelante.

[118] Dans la plupart des cas, l'appelante a déterminé la mesure dans laquelle une aire commune intérieure située dans une structure précise a été utilisée dans le cadre d'une activité commerciale, selon l'utilisation directe de l'espace dans le bâtiment en question en vue de réaliser des fournitures taxables pour une contrepartie⁵⁶. Cela présume avec raison que l'appelante a utilisé l'aire commune intérieure située dans un bâtiment particulier pour faciliter et soutenir les fournitures qu'elle a effectuées à l'intérieur du bâtiment.

[119] L'appelante a déterminé la mesure dans laquelle les aires communes extérieures étaient utilisées dans le cadre d'activités commerciales en fondant sa détermination sur la mesure dans laquelle les espaces situés dans toutes les structures présentes sur le campus⁵⁷ ont été utilisés pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Comme nous le verrons plus loin, cela présume à juste titre que l'appelante a utilisé les aires communes extérieures pour faciliter et soutenir les fournitures qu'elle a effectuées à l'intérieur des diverses structures et des divers terrains de stationnement situés sur tout le campus.

⁵⁶ Pour au moins deux structures, elle a décidé que l'espace avait été utilisé en vue de soutenir des activités sur tout le campus et elle a utilisé un pourcentage d'affectation pan-campus de 11 %. Voir : transcription, 30 octobre 2014, pages 53 et 54, témoignage de M. Degagne.

⁵⁷ Cela inclut les terrains de stationnement.

[120] À mon avis, une méthode qui est fondée sur l'utilisation réelle de l'espace et qui comporte l'examen détaillé de l'utilisation de milliers de locaux, représentant une superficie d'environ 659 000 mètres carrés d'espace, est une méthode juste et raisonnable pour déterminer la mesure dans laquelle l'appelante a acquis le campus en vue de l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales.

[121] L'intimée admet que la méthode doit être basée sur l'utilisation de l'espace de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables et de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées, mais elle soutient que la méthode finale de l'appelante donne lieu à une attribution injuste et déraisonnable, sauf si l'on apporte deux rajustements au calcul.

[122] Le premier rajustement consiste à considérer les aires communes externes comme étant utilisées seulement dans le cadre d'activités exonérées. Plus précisément, la méthode de l'intimée présume que le paragraphe 141.01(3) vise les aires communes externes de sorte que l'utilisation de cet espace est réputé ne pas se faire dans le cadre des activités commerciales de l'appelante⁵⁸. De ce fait, la méthode de l'intimée présume que la totalité des aires communes extérieures ont été utilisées de manière directe dans le cadre d'activités « exonérées »⁵⁹.

[123] Le second rajustement proposé est une tentative de constater le montant de TPS qui a été payé sur des éléments précis du campus. La méthode de l'intimée tente d'atteindre ce résultat en appliquant le facteur d'indexation au pourcentage de l'appelante.

[124] J'examinerai en premier lieu la manière dont les parties ont traité les aires communes extérieures.

Les aires communes extérieures

[125] Il y a controverse entre les parties quant à l'utilisation que fait l'appelante des aires communes extérieures en vue d'effectuer des fournitures, mais il n'y en a pas toutefois sur la taille des aires communes extérieures⁶⁰ ainsi que sur le fait que ces dernières se composent de trottoirs, d'espaces verts, de voies de circulation, de voies piétonnières, de pistes cyclables, de passerelles surélevées encloisonnées reliant divers bâtiments ainsi que d'aires paysagées.

⁵⁸ Voir le paragraphe 47 des observations écrites de l'intimée, sous la rubrique [TRADUCTION] « Biens utilisés pour les calculs ».

⁵⁹ Transcription, 30 octobre 2014, pages 67 et 68, témoignage de M. Degagne; pièce A4, extraits consignés de l'interrogatoire préalable, page 54, interrogatoire de M. Degagne.

⁶⁰ ECPF I, pièce B.

[126] La méthode finale de l'appelante présume qu'elle a utilisé à la fois les aires communes intérieures et les aires communes extérieures de manière indirecte en vue d'effectuer des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[127] Au cours de son témoignage, M. Coutts a expliqué à notre Cour, à l'aide de cartes, les diverses utilisations des aires communes extérieures. Il a expliqué que l'objet principal de ces aires est de soutenir les activités qui ont lieu à l'intérieur des structures situées sur le campus⁶¹.

[128] Il a expliqué que les gens se servent des voies piétonnières et des voies de circulation pour avoir accès au campus et pour s'y déplacer. Les voies piétonnières permettent d'avoir accès à tous les bâtiments du campus et à divers espaces extérieurs, comme les espaces verts, les terrains de jeu et les terrains de stationnement. Des véhicules commerciaux, des bicyclettes et des automobiles utilisent les voies de circulation. Les véhicules commerciaux livrent des articles aux divers bâtiments situés sur le campus.

[129] M. Coutts a expliqué que les aires communes extérieures contiennent des couloirs souterrains qui servent à alimenter en chauffage et en climatisation les bâtiments situés sur le campus. De plus, ces aires contiennent des passerelles surélevées qui permettent aux gens de passer d'un bâtiment à un autre sans avoir à sortir. Leur utilisation augmente en hiver.

[130] Il a expliqué que les aires paysagées qui se trouvent dans les aires communes extérieures servent à tenir des activités spéciales (par exemple, pendant la Semaine de bienvenue et la Semaine du génie) et que l'on s'en sert comme lieu de détente ou de rencontre.

[131] L'appelante soutient qu'il ressort clairement de cette preuve que les aires communes extérieures soutenaient la totalité des activités qui avaient lieu sur le campus. Je retiens la thèse de l'appelante.

[132] L'intimée n'a présenté aucun élément de preuve pour contredire le témoignage de M. Coutts. En fait, je n'ai en main aucun élément de preuve portant que l'appelante a acquis la partie du campus qui englobe les aires communes extérieures en vue de l'utiliser en dehors du cadre de son entreprise. Selon les preuves qui m'ont été produites, les aires communes extérieures constituaient une

⁶¹ Transcription, 29 octobre 2014, pages 17 à 24, témoignage de M. Coutts.

partie essentielle du campus, en ce sens qu'elles facilitaient la réalisation de fournitures sur le campus.

[133] Cela inclut l'aire que l'on appelle la réserve forestière. Celle-ci englobe environ 22 % des aires communes extérieures. Elle est située à l'extrémité nord du campus et est coupée du reste du campus par une route importante. M. Coutts a déclaré que la réserve forestière inclut un sentier pour cyclistes et marcheurs, des bancs de parc, une installation de refroidissement⁶² ainsi qu'un vaste secteur boisé⁶³. Il a ajouté que la réserve forestière est destinée à l'utilisation et à l'agrément des membres du personnel, des étudiants et de tierces parties. Par exemple, a-t-il dit, il arrive que des gens paient des frais de location et utilisent les lieux pour prendre des photographies de mariage, et les étudiants et les membres du personnel peuvent utiliser les lieux pour prendre le déjeuner sur un banc de parc, ou utiliser le sentier de marche pour faire de l'exercice.

[134] Je retiens le témoignage de M. Coutts. De plus, M. Degagne a déclaré que, quand il a examiné la taxe que l'appelante avait payée, il n'a vu aucun montant de taxe payée à l'égard de la réserve forestière⁶⁴. Je présume qu'il voulait dire la zone située à l'extérieur de l'installation de refroidissement. Le fait que l'appelante n'a payé aucun montant de TPS à l'égard d'améliorations apportées à la réserve forestière concorde avec les preuves qui m'ont été produites, à savoir que le secteur situé à l'extérieur de l'installation de refroidissement était principalement constitué d'une forêt. Cela n'est donc pas pertinent pour ce qui est de déterminer le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants.

[135] En résumé, je conclus, au vu des preuves qui m'ont été produites, que l'objet ultime des diverses activités qui se déroulaient dans les aires communes extérieures était de tirer des revenus de l'entreprise de l'appelante. En d'autres termes, le but qu'avait l'appelante quand elle a acquis les aires communes extérieures le 1^{er} février 2006 n'était pas différent de celui qu'elle avait quand elle a acquis, en même temps, les parties restantes du campus : les utiliser en vue d'effectuer des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[136] Il n'est ni possible ni pratique de déterminer la mesure dans laquelle l'appelante a utilisé une partie précise des aires communes intérieures ou

⁶² Une partie de l'installation de refroidissement est située dans la réserve forestière.

⁶³ Transcription, 29 octobre 2014, page 17, témoignage de M. Coutts.

⁶⁴ Transcription, 30 octobre 2014, page 98, témoignage de M. Degagne.

extérieures de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables ou exonérées.

[137] Le témoin de l'appelante a qualifié les aires communes intérieures d'aires communes ou d'aires non attribuables. Ces aires étaient constituées d'escaliers, de couloirs, de toilettes, d'aires de stockage, de conduits de chauffage, de halls ou d'autres aires que l'on ne pouvait pas attribuer de manière directe à la réalisation de fournitures soit taxables, soit exonérées.

[138] La seule façon dont l'appelante pourrait déterminer si la personne qui entrait dans un bâtiment en vue de recevoir une fourniture taxable utilisait une partie précise des aires communes intérieures serait de surveiller les activités de cette personne. Par exemple, il faudrait que quelqu'un se tienne à côté de la porte de chacune des toilettes et vérifie l'identité de chaque personne qui y entrerait. Il n'était manifestement pas possible pour l'appelante de le faire.

[139] L'appelante a été confrontée au même problème dans le cas des aires communes extérieures. La seule façon de déterminer si la personne marchant sur une voie piétonnière extérieure ou sur une passerelle surélevée enclouée recevait une fourniture taxable pour une contrepartie ou une fourniture exonérée serait d'intercepter la personne et de lui demander vers quel endroit elle se dirige sur le campus.

[140] L'appelante devait donc mettre au point une méthode pour répartir l'utilisation des divers éléments des aires communes intérieures et des aires communes extérieures entre leur utilisation dans la réalisation de fournitures taxables et leur utilisation dans la réalisation de fournitures exonérées.

[141] Il ressort du témoignage de M. Coutts que, à l'époque de l'acquisition réputée du campus, l'appelante avait l'intention d'utiliser de la même manière les aires communes extérieures et les aires communes intérieures⁶⁵. Je retiens la thèse de l'appelante portant que toute méthode que l'on retient doit tenir compte de ce fait.

[142] Étant donné que l'appelante a acquis le campus en vue de l'utiliser dans le cadre de son entreprise, elle était réputée, aux termes de l'alinéa 141.01(2)a), avoir acquis le bien en vue de l'utiliser dans le cadre de ses activités commerciales, dans

⁶⁵ Voir, par exemple : transcription, 29 octobre 2014, pages 38 et 39, témoignage de M. Coutts.

la mesure où le bien a été acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie dans le cadre de son entreprise.

[143] En revanche, l'appelante était réputée, aux termes du sous-alinéa 141.01(2)b)(i), avoir acquis le campus en vue de l'utiliser autrement que dans le cours de ses activités commerciales dans la mesure où elle a acquis le bien en vue d'effectuer, dans le cadre de son entreprise, des fournitures qui n'étaient pas des fournitures taxables effectuées pour une contrepartie. Je n'ai en main aucun élément de preuve dont il ressort que l'appelante a effectué des fournitures à titre gratuit ou pour une contrepartie symbolique. De ce fait, toute fourniture qu'elle a effectuée qui n'était pas une fourniture taxable effectuée pour une contrepartie était une fourniture exonérée effectuée pour une contrepartie.

[144] Les faits dont je suis saisi n'entrent pas dans les prévisions du sous-alinéa 141.01(2)b)(ii). Plus précisément, aucun élément de preuve ne m'a été produit dont il ressort que l'appelante avait acquis le campus en vue de l'utiliser en dehors du cadre de son entreprise.

[145] En résumé, le paragraphe 141.01(2) exigeait que l'appelante détermine la mesure dans laquelle elle avait acquis le campus, y compris les aires communes extérieures, dans le but d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et la mesure dans laquelle elle avait acquis le campus dans le but d'effectuer des fournitures exonérées.

[146] Voilà exactement ce que la méthode finale de l'appelante vise à accomplir.

[147] L'appelante a pu déterminer les parties du campus qu'elle a acquises en vue de les utiliser de manière directe dans la réalisation de fournitures taxables et les parties qu'elle a acquises en vue de les utiliser de manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées.

[148] Cependant, elle n'a pas utilisé certaines parties du campus, c'est-à-dire les aires communes intérieures et les aires communes extérieures, d'une manière directe en vue d'effectuer des fournitures soit taxables, soit exonérées. L'appelante a utilisé ces parties du campus dans le cadre de la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées. En d'autres termes, elle a acquis ces parties du campus en vue d'effectuer des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Elle était donc tenue de mettre au point une méthode qui répartissait l'utilisation de ces parties entre la réalisation de fournitures taxables et la réalisation de fournitures exonérées.

[149] Comme nous l'avons vu plus tôt, la méthode finale de l'appelante tient pour acquis qu'elle a utilisé les aires communes intérieures et les aires communes extérieures pour des activités taxables et des activités exonérées, et ce, dans la même proportion relative que celle dans laquelle elle a utilisé l'espace situé à l'intérieur des structures d'une manière directe pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et d'une manière directe pour effectuer des fournitures exonérées⁶⁶. À partir de là, l'appelante a mis au point une méthode qui a permis d'obtenir son pourcentage final, lequel découle de l'espace utilisé d'une manière directe dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et de l'espace utilisé d'une manière directe dans la réalisation de fournitures exonérées. L'appelante a appliqué son pourcentage final à la totalité de la TPS payée au cours de la période pertinente à l'égard du campus. Cela inclut la TPS payée à l'égard des aires communes intérieures et des aires communes extérieures.

[150] Ce ratio, fixé au moyen de la méthode finale de l'appelante, satisfait aux exigences des dispositions du paragraphe 141.01(2). Il est fondé sur l'utilisation de l'espace dans le cadre de la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées. De plus, l'appelante a appliqué de manière systématique sa méthode finale aux parties du campus qu'elle a utilisées de la même manière, comme les aires communes intérieures et les aires communes extérieures. À mon avis, une méthode qui traite différemment deux types d'aires qu'un inscrit utilise de la même manière (c'est-à-dire, les aires communes extérieures et les aires communes intérieures) ne satisfait pas au critère des méthodes justes et raisonnables que prévoit le paragraphe 141.01(5).

[151] Bien que la méthode de l'intimée présume que l'appelante a acquis les aires communes intérieures en vue de les utiliser dans la réalisation de fournitures taxables et de fournitures exonérées, elle présume également que l'appelante n'a pas acquis les aires communes extérieures en vue de les utiliser dans la réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie⁶⁷. J'ai du mal à saisir le fondement factuel ou législatif de cette position.

[152] Il ressort des preuves qui m'ont été produites que l'appelante a acquis la totalité du campus pour l'utiliser dans le cadre de son entreprise, dont l'objet est d'effectuer des fournitures. De plus, ces fournitures comprennent des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Il n'y a aucun élément de preuve tendant à

⁶⁶ La méthode tient pour acquis que les aires communes intérieures situées à l'intérieur d'une structure précise ont été utilisées dans une proportion qui reflétait les fournitures directes à l'intérieur de la structure et que les aires communes extérieures étaient utilisées dans une proportion qui reflétait les fournitures directes à l'intérieur de toutes les structures.

⁶⁷ ECPF I, paragraphe 13.

établir que l'appelante a utilisé seulement les aires communes extérieures pour effectuer des fournitures exonérées. Comme les aires communes extérieures soutenaient la totalité des activités menées sur le campus, ces aires doivent - et cela est une question de fait - avoir été utilisées par des personnes qui recevaient des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[153] Lors de son interrogatoire préalable, M. Degagne, le vérificateur de l'ARC, a expliqué de la manière suivante pourquoi la méthode de l'intimée traitait les aires communes extérieures comme si elles étaient utilisées dans le cadre de ce qu'il a appelé des activités [TRADUCTION] « exonérées » :

[TRADUCTION]

Q. M^e KUTYAN : Et la raison, une fois de plus, monsieur, c'est qu'il n'y avait **aucun lien direct avec une activité commerciale**; est-ce pour cela?

R. Oui. Eh bien, la raison pour – pour cela était la lettre d'interprétation de M. Doward dans laquelle ce dernier parlait de la nécessité d'avoir un lien direct avec des activités commerciales pour les espaces communs, comme les voies de circulation, les trottoirs, etc.; et que, sauf s'il y avait un **lien direct avec les activités commerciales**, il faudrait que nous considérerions que cet espace n'était pas destiné à être utilisé dans le cadre d'activités commerciales⁶⁸. [Non souligné dans l'original.]

[154] Si je comprends bien, l'ARC a fondé la manière dont elle a traité les aires communes extérieures sur l'hypothèse que, étant donné que l'appelante n'utilisait pas les aires communes extérieures d'une manière directe pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, aux termes du paragraphe 141.01(2)⁶⁹ les aires étaient réputées utilisées dans le cadre d'activités « exonérées ».

[155] Les dispositions du paragraphe 141.01(2) ne militent pas dans le sens d'une telle position administrative.

[156] Le critère n'est pas de savoir si l'appelante a effectué des fournitures taxables dans une partie précise du campus, mais plutôt la mesure dans laquelle le terrain en question a été acquis ou utilisé en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Le paragraphe 141.01(2) reconnaît que des biens ou des services peuvent être utilisés de manière indirecte, plutôt que directe, en vue

⁶⁸ Pièce A4, extraits intégrés de l'interrogatoire préalable, page 54, témoignage de M. Degagne.

⁶⁹ L'intimée signale dans ses observations écrites qu'elle s'est fondée sur le paragraphe 141.01(3). Cependant, comme j'ai affaire à l'acquisition du campus, la disposition applicable est le paragraphe 141.01(2). Les deux dispositions contiennent des règles identiques : le paragraphe 141.01(2) s'applique à l'acquisition d'un bien, tandis que le paragraphe 141.01(3) s'applique à la consommation ou à l'utilisation postérieure à l'acquisition.

d'effectuer des fournitures. Pour ce qui est d'un bien utilisé de manière indirecte en vue d'effectuer des fournitures, ce paragraphe exige que l'on détermine le lien qui existe entre l'utilisation des biens et la raison pour laquelle on effectue des fournitures taxables⁷⁰.

[157] Un critère fondé uniquement sur l'utilisation directe de biens ou de services aboutirait à des résultats absurdes. Par exemple, selon un tel critère, l'appelante ne serait pas en droit de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS payée à l'égard des aires communes extérieures, et ce, même si elle n'effectuait que des fournitures taxables. À l'évidence, cela ne concorde pas avec l'objet et l'esprit de la Loi sur la TPS. Selon ce texte, l'inscrit qui n'effectue que des fournitures taxables est en droit de demander le maximum des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS payée sur les biens ou les services qu'il a acquis pour consommation ou utilisation dans le cadre de son entreprise.

[158] Comme je l'ai indiqué plus tôt, il ressort des preuves dont je dispose indique que l'appelante a acquis le campus dans le but d'effectuer des fournitures dans le cadre de son entreprise. Les paragraphes 169(1) et 141.01(2) autorisent l'appelante à demander un crédit de taxe sur les intrants dans la mesure où le bien a été acquis afin d'être utilisé de manière directe **ou indirecte** en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie.

[159] La Cour a du mal à saisir comment le ministre pourrait conclure que l'appelante a acquis les aires communes situées à l'intérieur des bâtiments (les aires communes intérieures) en vue d'effectuer à la fois des fournitures taxables pour une contrepartie et des fournitures exonérées et, en même temps, a acquis les aires communes situées à l'extérieur des bâtiments (les aires communes extérieures) uniquement en vue d'effectuer des fournitures exonérées. Il me semble qu'il y a là une décision administrative arbitraire plutôt que qu'une décision fondée sur l'application des dispositions de la Loi sur la TPS à l'utilisation prévue réelle des aires communes extérieures.

[160] En résumé, la manière dont l'appelante a traité les aires communes extérieures dans sa méthode finale est juste et raisonnable, et elle concorde avec les dispositions de la Loi sur la TPS. Par contre, la manière dont les aires communes extérieures ont été traitées dans la méthode de l'intimée n'est pas conforme aux dispositions de la Loi sur la TPS. De ce fait, la méthode de l'intimée ne peut pas servir à déterminer le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants.

⁷⁰ Voir, par exemple, les notes techniques du ministère des Finances datées de février 1994 : Paragraphe 141.01(2) – Acquisition afin d'effectuer une fourniture.

Le facteur d'indexation

[161] Le second rajustement qui doit être apporté, selon l'intimée, pour que la méthode finale de l'appelante soit juste et raisonnable est l'application du facteur d'indexation.

[162] Comme je l'ai expliqué plus tôt, l'ARC a calculé un facteur d'indexation fondé sur la valeur de remplacement du campus en date du 21 janvier 2009. La méthode de l'intimée applique ce facteur d'indexation à la méthode finale de l'appelante en vue de déterminer l'utilisation que cette dernière entendait faire du campus dans le cadre de ses activités commerciales en date du 1^{er} février 2006.

[163] L'argument qu'invoque l'intimée en faveur de l'utilisation du facteur d'indexation est exposé dans ses observations écrites :

[TRADUCTION] L'intimée est d'avis qu'il n'est pas juste et raisonnable de comparer une unité d'espace ayant une valeur d'amélioration inférieure à une unité d'espace ayant une valeur d'amélioration supérieure. Un espace à coût inférieur contribue à un titre comparativement moins de coût d'intrant de TPS et de teneur en taxe qu'un espace à coût supérieur. Un facteur correctif doit être appliqué pour faire correspondre les espaces du titre sur lesquels la TPS a été payée ou était payable avec les secteurs pour lesquels on tente d'obtenir des CTI [crédits de taxe sur les intrants].

[164] Je rejette la thèse de l'intimée portant que l'utilisation ou la non-utilisation du facteur d'indexation est une question de ce qui est juste et raisonnable, au sens où cette expression est employée au paragraphe 141.01(5). Pour ce qui est de l'acquisition d'un bien, l'alinéa 141.01(5)a) applique le critère des méthodes justes et raisonnables à la détermination de la mesure dans laquelle un bien a été acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie ou à d'autres fins.

[165] L'ajout d'un facteur d'indexation ne contribue d'aucune manière à la détermination de l'objet de l'acquisition du campus.

[166] Une fois que l'appelante détermine, au moyen d'une méthode juste et raisonnable, la mesure (exprimée en pourcentage) dans laquelle elle a acquis le campus en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, il s'ensuit, aux termes du paragraphe 169(1), qu'elle est tenue d'appliquer le pourcentage à la taxe qui a été réputée avoir été payée au titre de l'acquisition réputée du campus (la teneur en taxe).

[167] Voilà exactement ce que l'appelante a fait en utilisant sa méthode finale et la teneur en taxe du campus à la date de l'acquisition réputée.

[168] À mon avis, l'intimée fait simplement valoir que sa méthode est meilleure que celle de l'appelante parce qu'elle donne lieu à une corrélation plus exacte entre l'utilisation que fait l'appelante du campus et la taxe que l'appelante est réputée avoir payée à l'égard de certains bâtiments et terrains.

[169] Comme l'a signalé mon collègue, le juge Owen, à l'occasion de l'affaire *Sun Life*⁷¹, l'ARC ne peut tout simplement pas substituer sa méthode à celle de l'inscrit aux fins de la TPS. Ce dernier est en droit d'utiliser n'importe quelle méthode juste et raisonnable, à la condition qu'elle soit conforme aux dispositions de la Loi.

[170] Quoi qu'il en soit, je ne suis pas convaincu que l'utilisation du facteur d'indexation que propose l'intimée résulte en un calcul plus exact.

[171] L'appelante a été créée en 1908. C'est donc dire qu'une grande partie du campus a été construite avant l'introduction de la TPS. L'appelante n'a pas payé la TPS sur les biens ou les services acquis en vue de construire des bâtiments à cette époque ou pour effectuer, avant l'introduction de la TPS, des améliorations aux bâtiments. L'application du facteur d'indexation ne tient pas compte de ce fait.

[172] La TPS en cause est égale à la teneur en taxe à la date de l'acquisition réputée du campus. Il s'agit de la taxe payée depuis l'introduction de la TPS. L'application du facteur d'indexation de l'ARC à des bâtiments construits avant l'introduction de la TPS amoindrit sérieusement la fiabilité des ratios ainsi obtenus.

[173] Ma deuxième réserve a trait au moment où le campus a été évalué. Cela a été fait en janvier 2009, près de trois ans après l'acquisition réputée. Je me serais attendu à ce que les coûts aient changé durant ces trois années, en termes absolus et en termes relatifs.

[174] La troisième réserve que j'ai à propos de l'utilisation du facteur d'indexation est que celui-ci oblige l'appelante à embaucher un évaluateur pour déterminer son droit à des crédits de taxe sur les intrants. Cela imposerait un fardeau financier déraisonnable à l'appelante et aux autres inscrits aux fins de la TPS qui seraient tenus de faire des calculs semblables. De plus, si la Cour souscrivait à cette

⁷¹ Décision *Sun Life*, précitée, au paragraphe 40.

méthode, l'appelante aurait à retenir les services d'un évaluateur chaque fois que les règles relatives à un changement d'utilisation que prévoit l'article 206 s'appliqueraient à ses immobilisations.

[175] À mon avis, l'inscrit aux fins de la TPS doit avoir le droit de déterminer ses crédits de taxe sur les intrants en se fondant sur les renseignements dont il dispose, sans avoir à retenir les services coûteux de tiers, comme des évaluateurs.

[176] En résumé, je ne souscris pas à l'argument de l'intimée selon lequel la méthode finale de l'appelante requiert un facteur d'indexation en vue de satisfaire au critère des méthodes justes et raisonnables que prévoit le paragraphe 141.01(5).

Les améliorations apportées au campus

[177] Je discuterai maintenant les crédits de taxe sur les intrants que l'appelante est en droit de demander à l'égard de la TPS payée sur des améliorations qui ont été apportées au campus après la disposition réputée.

[178] Comme il a été signalé plus tôt, l'appelante est en droit de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS payée sur des améliorations apportées au campus, conformément à la mesure dans laquelle elle utilisait ce dernier dans le cadre d'activités commerciales après l'avoir acquis la dernière fois.

[179] Comme l'appelante a exercé l'option prévue au paragraphe 211(1), les règles relatives à un changement d'utilisation que prévoit l'article 206 doivent être prises en compte au moment de déterminer le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants pour des améliorations apportées au campus.

[180] Les parties soutiennent qu'il faut utiliser le pourcentage unique déterminé d'après la méthode finale de l'appelante ou le pourcentage unique déterminé d'après la méthode de l'intimée en vue de déterminer le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants au moment de l'acquisition réputée ainsi qu'au moment des améliorations ultérieures au campus.

[181] Cela veut dire que les parties ont admis qu'il n'y a pas eu de changement important dans l'utilisation du campus au cours des périodes pertinentes. En raison de l'application de l'article 197, l'appelante n'aurait qu'à changer le pourcentage qui représente l'utilisation faite dans le cadre d'activités commerciales si elle avait changé son utilisation du campus par au moins 10 % de l'utilisation totale du bien.

[182] Par conséquent, compte tenu de la conclusion selon laquelle la méthode finale de l'appelante satisfait aux dispositions de la Loi sur la TPS à l'égard de la détermination du droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS qu'elle a été réputée avoir payée sur l'acquisition réputée, cette méthode satisfait également aux dispositions de la Loi sur la TPS à l'égard de la TPS payée sur les améliorations apportées ultérieurement au campus.

VII. **Le dispositif**

[183] Par les motifs qui précèdent, les appels relatifs aux nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* et datées du 25 juillet 2011 et du 8 novembre 2011 sont accueillis avec dépens. Les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation au motif que, pendant les périodes pertinentes, l'appelante a utilisé le bien désigné comme suit : « Plan 221 ET Block 1 and Block 2 », dans une proportion de 25,36 % dans le cadre de ses activités commerciales.

[184] Les parties ont 30 jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations sur le montant des dépens que la Cour devrait accorder à l'appelante. Si aucune observation n'est reçue, les dépens lui seront accordés de la manière indiquée dans le tarif.

Signé à (Ontario), Canada, ce 21^e jour de décembre 2015.

« S. D'Arcy »

Juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
Ce 9^e jour de mars 2017.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 336

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2013-3740(GST)G

INTITULÉ : UNIVERSITY OF ALBERTA c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATES D' AUDIENCE : Les 29 et 30 octobre 2014
Observations écrites reçues de l'intimée le
2 avril 2015, et de l'appelante le
6 avril 2015.

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

DATE DU JUGEMENT : Le 21 décembre 2015

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Justin Kutyan
M^e Carla Hanneman

Avocats de l'intimée : M^e Ronald MacPhee
M^e Jack Warren

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante : Justin Kutyan
Carla Hanneman

Cabinet : KPMG Law
Bay Adelaide Centre
333, rue Bay, bureau 4600
Toronto (Ontario) M5H 2S5

Pour l'intimée :

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