

Dossier : 2009-2841(GST)I

ENTRE :

TODD COATES,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 23 novembre 2010, à Moncton (Nouveau-Brunswick)

Devant : L'honorable juge Robert J. Hogan

Comparutions :

Représentant de l'appelant : M. Andrew Boudreau

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Gregory B. King

---

### **JUGEMENT**

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en application de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2002 au 31 décembre 2006, dont l'avis est daté du 1<sup>er</sup> avril 2008, est accueilli, sans dépens, et la cotisation est annulée conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 8<sup>e</sup> jour de février 2011.

« Robert J. Hogan »

---

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme  
ce 31<sup>e</sup> jour de mars 2011.

Hélène Tremblay, traductrice

Référence : 2011 CCI 74  
Date : 20110208  
Dossier : 2009-2841(GST)I

ENTRE :

TODD COATES,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Hogan**

##### **I. Introduction**

[1] Entre les années 2000 et 2006, l'appellant, Todd Coates, a construit trois maisons au Nouveau-Brunswick, y a emménagé, puis les a vendues. Il a aussi construit la maison qu'il habite actuellement. Une cotisation de taxe sur les produits et services et de taxe de vente harmonisée (« TPS/TVH ») a été établie à son égard à titre de constructeur s'étant fait une fourniture à lui-même relativement à la maison qu'il a construite et qui est située au 47, rue Parkin (le « bien en cause »).

##### **II. Contexte factuel**

[2] Il ressort de la preuve que l'appellant était employé auprès d'une entreprise de construction au moment où il a construit les quatre maisons. Chacune de ces maisons a été construite presque entièrement par l'appellant, qui avait emprunté à son employeur l'équipement nécessaire pour accomplir les travaux.

[3] L'intimée prétend que, lorsqu'il a établi la taxe nette de l'appellant pour la période en cause, le ministre du Revenu national (le « ministre ») s'est fondé sur les hypothèses de fait suivantes :

[TRADUCTION]

- a) l'appelant n'était pas un inscrit aux fins de la TPS/TVH pendant la période en cause;
- b) en temps normal, l'appelant était employé auprès d'une entreprise de construction (l'« entreprise de construction ») et connaissait bien l'industrie de la construction;
- c) l'appelant était mis en disponibilité par l'entreprise de construction pendant certaines périodes chaque année;
- d) entre 2000 et 2004, l'appelant a acheté une série de quatre lots sur la rue Parkin, à Salisbury, au Nouveau-Brunswick;
- e) les lots étaient situés au 27, rue Parkin, au 51, rue Parkin, au 42, rue Parkin et au 47, rue Parkin (le « bien en cause »);
- f) l'appelant a construit une maison sur chacun des quatre lots;
- g) lorsque l'appelant vendait un des biens de la rue Parkin, il entreprenait la construction de la prochaine maison;
- h) avant de vendre le bien situé au 51, rue Parkin, l'appelant a acheté les lots situés au 42, rue Parkin et celui du bien en cause;
- i) l'appelant fournissait la plupart de la main-d'œuvre pour la construction des maisons;
- j) l'appelant avait embauché quelques entrepreneurs;
- k) l'appelant empruntait de l'équipement de l'entreprise de construction pour construire les maisons;
- l) l'appelant a été la première personne à habiter chacune des maisons construites;
- m) l'appelant a habité la maison située au 27, rue Parkin, de septembre 2000 à mai 2002, moment où le bien a été vendu;
- n) l'appelant a habité la maison située au 51, rue Parkin, de l'automne 2002 à août 2004, moment où le bien a été vendu;
- o) l'appelant a habité la maison située sur le bien en cause de l'automne 2004 jusqu'à septembre 2006, moment où le bien a été vendu;
- p) l'appelant a habité la maison située au 42, rue Parkin, en mars 2007;

- q) l'appelant a obtenu un prêt hypothécaire pour chacun de ses biens de la rue Parkin, et le montant de ces prêts est ainsi ventilé :

27, rue Parkin	51, rue Parkin	Le bien en cause	42, rue Parkin
75 000 \$	106 500 \$	120 000 \$	120 000 \$

- r) l'appelant a reçu un remboursement pour habitation neuve pour chacune des maisons. Le montant que l'appelant a reçu à l'égard du bien en cause s'élève à 1 612,10 \$;
- s) l'appelant a tiré un profit de la vente de chaque bien;
- t) les prix de vente pour chacun des biens sont les suivants :

27, rue Parkin	51, rue Parkin	Le bien en cause
114 500 \$	145 500 \$	170 000 \$

- u) la juste valeur marchande du bien en cause, au moment où l'appelant a commencé à habiter la maison, était de 127 500 \$;
- v) l'appelant a payé un montant de 10 155,71 \$ au titre de la TVH à l'égard des coûts de construction ainsi qu'un montant de 2 250 \$ au titre de la TVH à l'égard de l'achat du bien en cause;
- w) le 2 mai 2006, l'appelant a constitué une société par laquelle il a essayé de demander un crédit de taxe sur les intrants relativement à la construction de la maison située au 42, rue Parkin;
- x) la société de l'appelant est propriétaire d'une autre parcelle de terrain en vue d'un lotissement.

[4] Dans son témoignage, l'appelant a affirmé avoir construit le bien en cause dans le seul but d'y habiter. Lorsqu'il a construit le bien, il avait deux enfants. Il a eu un troisième enfant une fois les travaux terminés. Je crois comprendre de son témoignage que son emploi était intermittent et qu'il avait de la difficulté à payer l'intérêt et d'autres frais relatifs à des prêts personnels, ainsi qu'à s'acquitter d'autres frais de subsistance. Il a mis en vente le bien en cause dix-huit mois après y être emménagé. Il a utilisé le produit de la vente, réalisée six mois plus tard, pour rembourser des dettes, financer l'achat du terrain sur lequel il a construit sa résidence actuelle et payer ses frais de subsistance.

### III. Points en litige

[5] Les questions à trancher dans le présent appel sont les suivantes :

1. L'appelant est-il un « constructeur », au sens donné à ce terme au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi »)?
2. Si c'est le cas, l'exception d'utilisation personnelle prévue au paragraphe 191(5) s'applique-t-elle aux circonstances en l'espèce?

#### IV. Analyse

##### L'appelant est-il un « constructeur »?

[6] Dans la définition très générale que donne la Loi du terme « constructeur », on inclut la personne qui réalise la construction d'un immeuble d'habitation à un moment où elle a un droit sur l'immeuble sur lequel l'immeuble d'habitation est situé. N'est pas constructeur le particulier qui réalise la construction en dehors du cadre d'une entreprise, d'un projet à risque ou d'une affaire à caractère commercial. Autrement dit, si un particulier construit une maison à des fins purement personnelles, il n'est pas considéré comme un constructeur au sens de la Loi.

[7] L'appelant admet avoir construit le bien en cause sur un terrain lui appartenant, mais il nie l'avoir construit dans le cadre d'une entreprise, d'un projet à risque ou d'une affaire à caractère commercial.

[8] L'expression « un projet à risque à caractère commercial » a été examinée dans de nombreuses affaires en matière fiscale. Le cas d'espèce en ce qui a trait à la question de savoir ce qui constitue un projet à risque à caractère commercial est la décision *Happy Valley Farms Ltd. v. The Queen*<sup>1</sup>. Aux pages 6423 et 6424 de cette décision, le juge Rouleau de la Cour fédérale, Section de première instance, a établi six critères dont la Cour doit tenir compte afin de trancher cette question. Les critères sont les suivants : la nature du bien qui est vendu; la durée de la possession; la fréquence ou le nombre d'opérations similaires effectuées par le contribuable; les améliorations faites sur le bien converti en espèces ou se rapportant à pareil bien; les circonstances qui ont entraîné la vente du bien; le motif.

[9] Le juge Rouleau s'est exprimé en ces termes au sujet du motif<sup>2</sup> :

Tous les facteurs précités ont été examinés par les tribunaux, mais c'est le dernier facteur, soit le motif ou l'intention, qui a été le plus étudié. Ce facteur, en

---

<sup>1</sup> 86 DTC 6421.

<sup>2</sup> *Ibid.*, page 6424.

plus de l'examen du comportement du contribuable dans son ensemble lorsqu'il avait le bien en sa possession, constitue ce qui, en fin de compte, influe sur la conclusion de la Cour.

Ce critère a été précisé par les tribunaux canadiens et est devenu ce qui est généralement appelé le critère de l'« intention secondaire ». Cela a voulu dire, dans certains cas, que même s'il pouvait être établi que le contribuable avait principalement l'intention d'effectuer un investissement, un gain retiré par suite de la vente du bien serait jugé imposable à titre de revenu si la Cour croyait qu'au moment de l'acquisition, le contribuable envisageait la possibilité de vendre le bien si pour quelque raison que ce soit, son projet d'investissement ne se matérialisait pas. Dans l'arrêt *Racine, Demers and Nolin v. Minister of National Revenue*, 65 DTC 5098 (C. de l'Éch.), le juge Noel a résumé comme suit le critère de l'intention secondaire, à la p. 5103 :

[TRADUCTION]

[...] le seul fait qu'une personne achetant un bien en vue de l'utiliser à titre de bien en immobilisations pourrait être portée à le revendre, si un prix suffisamment élevé lui était offert, ne suffit pas pour en faire un projet comportant un risque de caractère commercial. De fait, ce n'est pas là ce qu'il faut entendre par « intention secondaire », si je puis employer cette expression.

Pour qu'une transaction qui implique l'acquisition de capitaux soit en même temps une initiative de caractère commercial, l'acheteur doit avoir l'intention, lors de l'achat, de revendre et ce doit être le motif de l'achat; c'est-à-dire qu'il doit avoir l'intention de revendre le bien à profit au lieu de l'immobiliser dès que surviendront certaines circonstances. D'une façon générale, si l'on décide qu'un tel motif existe, l'on doit se fonder sur des présomptions découlant des circonstances qui entourent la transaction plutôt que sur la déposition de l'acheteur quant à son intention.

[10] La preuve dont je suis saisi me permet de constater clairement le cycle adopté par l'appelant : il construisait une maison, y habitait pendant une certaine période, puis la vendait pour tirer un profit. En ainsi de suite. Il ressort de la preuve qu'à tout le moins, l'appelant avait construit le bien en cause avec l'intention secondaire de la vendre dans la mesure où il aurait eu besoin d'argent pour payer ses dettes ou subvenir aux besoins de sa famille, soit essentiellement la même chose qu'il avait faite avec les deux autres biens qui lui avaient appartenu auparavant. Ce seul fait suffit pour me permettre de conclure que le bien en cause a été construit dans le cadre d'un projet à risque ou d'une affaire à caractère commercial et que, par conséquent, l'appelant est un « constructeur » au sens de la Loi.

L'exception prévue au paragraphe 191(5) s'applique-t-elle?

[11] Les dispositions de l'article 191 qui s'appliquent en l'espèce sont ainsi rédigées :

191(1) Pour l'application de la présente partie, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

*a)* la construction ou les rénovations majeures d'un immeuble d'habitation – immeuble d'habitation à logement unique [...] – sont achevées en grande partie,

*b)* le constructeur de l'immeuble :

[...]

(iii) soit, s'il est un particulier, occupe lui-même l'immeuble à titre résidentiel,

*c)* le constructeur [...] est le premier à occuper l'immeuble à titre résidentiel après que les travaux sont achevés en grande partie,

le constructeur est réputé :

*d)* avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble le jour où les travaux sont achevés en grande partie [...] l'immeuble est occupé par lui;

*e)* avoir payé à titre d'acquéreur et perçu à titre de fournisseur, au dernier en date de ces jours, la taxe relative à la fourniture, calculée sur la juste valeur marchande de l'immeuble ce jour-là.

[...]

(5) Les paragraphes (1) à (4) ne s'appliquent pas au constructeur d'un immeuble d'habitation ou d'une adjonction à celui-ci si :

*a)* le constructeur est un particulier;

*b)* à un moment donné après que la construction ou les rénovations de l'immeuble ou de l'adjonction sont achevées en grande partie, l'immeuble est utilisé principalement à titre résidentiel par le particulier [...];

*c)* l'immeuble n'est pas utilisé principalement à une autre fin entre le moment où les travaux sont achevés en grande partie et le moment donné;

d) le particulier n'a pas demandé de crédit de taxe sur les intrants relativement à l'acquisition de l'immeuble ou aux améliorations qui y ont été apportées.

[12] Le paragraphe 191(1) est une règle concernant la « fourniture à soi-même » selon laquelle la TPS/TVH relative à une nouvelle maison doit être payée dès que la nouvelle maison est habitée. Lorsque que la règle de la « fourniture à soi-même » s'applique, le paragraphe 191(1) prévoit que la TPS/TVH doit être imposée en fonction de la juste valeur marchande du bien. Le paragraphe 191(5) énonce l'exception à cette règle.

[13] Il est important de souligner que les critères établis dans *Happy Valley Farms* n'ont aucun poids lorsqu'il est question d'établir si l'exception prévue au paragraphe 191(5) s'applique. Je fais la remarque parce que l'avocat de l'intimée a fondé son argumentation sur un bon nombre de décisions qui, à mon avis, ne tiennent pas compte de ce fait<sup>3</sup>.

[14] Il ressort clairement du libellé du paragraphe 191(5) qu'un critère différent doit être appliqué. Suivant cette disposition, le particulier (qui est un constructeur au sens de la Loi) doit être le premier à utiliser le bien à titre résidentiel. Il suffit donc simplement de trancher la question factuelle de savoir si le bien a été utilisé comme maison familiale une fois les travaux achevés en grande partie. L'intention secondaire de vendre le bien ultérieurement n'entre pas en compte lorsqu'il est question d'établir si l'exception prévue au paragraphe 191(5) s'applique.

[15] Par définition, un particulier est un constructeur seulement si le bien a été construit dans le cadre d'une entreprise, d'un projet à risque ou d'une affaire à caractère commercial. Si la maison a été construite par le particulier pour des raisons purement personnelles, la règle de la « fourniture à soi-même » ne s'applique pas au départ. L'exception est applicable seulement après qu'on a établi que le particulier est un constructeur. Par conséquent, on ne peut pas interpréter l'exception comme exigeant que le bien ait été construit uniquement pour des raisons purement personnelles. Cela signifie qu'un particulier peut tirer avantage de l'exception, même s'il a l'intention secondaire, au moment de la construction du bien, de vendre le bien, à condition qu'il l'utilise d'abord lui-même à titre résidentiel après que la construction est achevée.

[16] Je comprends que cela peut donner des résultats incongrus, le contribuable évitant ainsi de payer de l'impôt simplement parce qu'il utilise la construction

---

<sup>3</sup> *Strumecki c. Canada*, 1996 CarswellNat 640; *Genge c. Canada*, 1996 CarswellNat 1028; *Nagra v. R.*, 1997 CarswellNat 1397.

résidentielle ou la maison à titre résidentiel et qu'il décide, par exemple, de la vendre plus tard. Seul le législateur a le pouvoir de modifier la Loi afin de changer la règle selon laquelle le paiement de la TPS/TVH n'est exigible qu'une fois que la maison n'est plus utilisée à titre résidentiel par le constructeur, et ainsi contrer ce type de planification fiscale ou de comportement.

[17] Que ressort-il de la preuve en ce qui a trait à l'application de l'exception à la règle de la « fourniture à soi-même » prévue au paragraphe 191(5)? Il ressort de la preuve que l'appelant et sa famille ont emménagé dans la maison avant la fin des travaux et y ont habité pendant environ 24 mois après la fin des travaux. Rien dans la preuve n'indique que l'appelant a mis la maison en vente après que les travaux ont été essentiellement complétés ou bien qu'il l'a montrée à des acheteurs potentiels. Le bien n'a pas été utilisé comme un simple stock de marchandises ou un bien à vendre. L'utilisation du bien n'a changé que plus tard, lorsque l'appelant a manqué d'argent et a été contraint de vendre la maison afin de subvenir aux besoins de sa famille. Ce changement a eu lieu au plus tôt 18 mois après que l'appelant a emménagé dans la maison, soit lorsqu'il l'a mise en vente. Il a bel et bien utilisé la maison à titre de résidence à un moment donné après que la construction a été achevée, comme il est exigé à l'alinéa 191(5)b) de la Loi. De même, comme le prévoit l'alinéa 191(5)c), la maison n'a pas été utilisée principalement à une autre fin entre le moment où la construction a été achevée en grande partie et le moment où l'appelant occupait la maison à titre résidentiel. L'appelant est le particulier qui a construit la maison. Il n'a pas demandé de crédit de taxe sur les intrants à l'égard de frais engagés envers un tiers. Par conséquent, je suis convaincu qu'il est satisfait à toutes les conditions prévues pour l'application de l'exception énoncée au paragraphe 191(5).

#### V. Conclusion

[18] Pour ces motifs, l'appel est accueilli et la cotisation est annulée, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 8<sup>e</sup> jour de février 2011.

« Robert J. Hogan »

---

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme  
ce 31<sup>e</sup> jour de mars 2011.

Hélène Tremblay, traductrice

RÉFÉRENCE : 2011 CCI 74

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-2841(GST)I

INTITULÉ : TODD COATES c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Moncton (Nouveau-Brunswick)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 23 novembre 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Robert J. Hogan

DATE DU JUGEMENT : Le 8 février 2011

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelant : M. Andrew Boudreau

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Gregory B. King

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada