

Dossier : 2018-4345(GST)G

ENTRE :

WINDSOR ELMS VILLAGE FOR CONTINUING CARE SOCIETY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 3 avril 2023, à Halifax (Nouvelle-Écosse)

Devant : L'honorable juge David E. Graham

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Maurice P. Chiasson
M^e Sara Scott
M^e Stephanie Stapleford

Avocats de l'intimé : M^e Stan McDonald
M^e Sam Perlmutter

JUGEMENT

Les appels interjetés par l'appelante à l'encontre des cotisations établies pour les périodes de déclaration allant du 1^{er} octobre 2010 au 31 mars 2011 sont rejetés.

Les dépens sont adjugés à l'intimé. Les parties ont jusqu'au 5 juin 2023 pour parvenir à un accord sur les dépens, à défaut de quoi l'intimé aura jusqu'au 5 juillet 2023 pour signifier et déposer ses observations écrites sur les dépens, puis l'appelante aura jusqu'au 17 juillet 2023 pour signifier et déposer une réponse écrite. Ces observations ne doivent pas dépasser dix pages. Si les parties n'informent pas la

Cour qu'elles sont parvenues à un accord et qu'il n'y a pas de dépôt d'observations dans les délais mentionnés ci-dessus, les dépens seront adjugés à l'intimé selon ce que prévoit le tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 5^e jour de mai 2023.

« David E. Graham »

Le juge Graham

Traduction certifiée conforme
Ce 20^e jour de mai 2024.
François Brunet, réviseur

Référence : 2023 CCI 58
Date : 20230505
Dossier : 2018-4345(GST)G

ENTRE :

WINDSOR ELMS VILLAGE FOR CONTINUING CARE SOCIETY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Graham

[1] L'appelante possède et exploite un établissement de soins de longue durée pour personnes âgées. Le présent appel porte sur la bonne application des règles relatives à la fourniture à soi-même de la TPS/TVH à la suite de la construction et de l'occupation initiale de cet établissement.

[2] L'appelante invite notre Cour, en substance, à répudier notre jurisprudence *High-Crest Enterprises Limited c. La Reine*¹. L'appelante affirme que cette jurisprudence est erronée. Elle affirme que la courtoisie judiciaire ne m'oblige pas à parvenir à la même conclusion que celle tirée par le juge Jorré à l'occasion de cette affaire.

[3] Pour les motifs suivants, je rejeterai l'appel. À tous égards importants, les faits du présent appel sont identiques à ceux de l'affaire *High-Crest*². Il n'est pas

¹ 2017 CCI 210.

² La décision *High-Crest* concernait un ajout à un établissement de soins de longue durée existant plutôt que la construction d'un nouvel établissement de soins de longue durée et, par conséquent, il y a eu fourniture à soi-même aux termes du paragraphe 191(4) plutôt que du paragraphe 191(3). Cette différence n'a aucune incidence en l'espèce.

nécessaire que j'examine la question de savoir si la courtoisie judiciaire m'oblige à suivre la jurisprudence *High-Crest*, car je retiens entièrement les conclusions du juge Jorré. Ce seul élément suffit à ce que je rejette l'appel.

[4] Les motifs suivants mettent en évidence les réserves supplémentaires que j'ai à l'égard des arguments de l'appelante, au-delà de celles déjà soulevées par la décision *High-Crest*. Dans la mesure où l'appelante a soulevé un argument que je n'ai pas explicitement discuté ci-dessous, c'est parce qu'il a déjà été discuté dans la décision *High-Crest* et j'adopte le raisonnement qui y figure.

A. Faits et procédure

[5] Le contexte du présent appel est relativement simple. Les parties ont déposé un exposé conjoint partiel des faits détaillé, dont une copie est jointe à l'annexe « A ». Voici un résumé des principaux faits :

[6] L'appelante a exploité pendant de nombreuses années un établissement de soins de longue durée pour personnes âgées à Windsor, en Nouvelle-Écosse. Cet établissement était vieillissant. Plutôt que de rénover l'établissement existant, l'appelante a décidé de construire un nouvel établissement dans la ville voisine de Falmouth (l'« établissement »).

[7] L'appelante a soumis au ministère de la Santé de la Nouvelle-Écosse une proposition de construction et d'exploitation de l'établissement par l'appelante. Le ministère de la Santé a accepté cette proposition.

[8] L'appelante a ensuite signé deux ententes avec le ministère de la Santé. La première entente était une entente d'aménagement. L'entente d'aménagement définit les conditions dans lesquelles l'appelante doit aménager l'établissement. Ces conditions incluaient la conclusion d'une seconde entente, appelée « entente de services ». L'entente de services définissait les services que l'appelante fournirait par l'intermédiaire de l'établissement et les paiements qu'elle recevrait à la fois du gouvernement de la Nouvelle-Écosse et des résidents de l'établissement.

[9] L'appelante a acheté un terrain pour l'établissement et a commencé la construction. L'établissement se compose de 107 chambres de soins de longue durée et une salle de répit. La construction a été achevée en grande partie à l'automne 2010. Le premier résident a emménagé dans l'établissement en novembre.

[10] L'appelante était inscrite à la TPS/TVH. Elle a demandé des crédits de taxe sur les intrants de 4 240 937 \$ pour l'achat du terrain et la construction de l'établissement.

[11] Lorsque le premier résident a emménagé dans l'établissement, l'appelante a conclu qu'elle avait effectué une fourniture à soi-même réputée de l'établissement en application du paragraphe 191(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'appelante a déclaré une TPS/TVH percevable de 2 950 000 \$ sur la fourniture à soi-même réputée.

[12] Si certaines conditions sont remplies, l'article 191.1 prévoit que la TPS/TVH percevable sur une fourniture à soi-même aux termes du paragraphe 191(3) est réputée égale aux crédits de taxe sur les intrants demandés par l'inscrit aux fins des taxes au cours de la construction. Le ministre du Revenu national a conclu que ces conditions étaient remplies. Le ministre a également conclu que l'appelante avait déclaré la fourniture à soi-même au cours de la mauvaise période de déclaration.

[13] Le ministre a établi la cotisation à l'égard de l'appelante en déplaçant la fourniture à soi-même de la période de déclaration de l'appelante du 1^{er} janvier au 31 mars 2011 à sa période de déclaration du 1^{er} octobre au 31 décembre 2010. Le ministre a également appliqué l'article 191.1 pour augmenter la TPS/TVH percevable sur la fourniture à soi-même afin d'égaliser les 4 240 937 \$ de crédits de taxe sur les intrants que l'appelante avait demandés.

[14] L'appelante interjette appel de ces cotisations³.

B. Question en litige

[15] La seule question en litige est de savoir si l'article 191.1 s'applique pour que la TPS/TVH percevable sur la fourniture à soi-même soit réputée égale aux crédits de taxe sur les intrants demandés par l'appelante.

³ L'appelante a interjeté appel pour les deux périodes de déclaration. Il semble que l'appelante a dû faire appel de la période de déclaration allant du 1^{er} janvier au 31 mars 2011 par excès de prudence, car rien dans la cotisation pour cette période n'est controversé.

C. Dispositions déterminatives

[16] Les articles 191 et 191.1 sont tous deux des dispositions déterminatives. L'article 191 considère qu'une fourniture à soi-même a eu lieu si certaines conditions sont remplies. En vertu de l'article 191.1, un certain montant de TPS/TVH est réputé avoir été perçu sur cette fourniture à soi-même si certaines conditions supplémentaires sont remplies.

[17] Si l'article 191 peut s'appliquer seul, l'article 191.1 ne s'applique que si l'article 191 s'est d'abord appliqué. Par conséquent, pour déterminer si l'article 191.1 s'applique dans le cas de l'appelante, il est important de comprendre d'abord comment l'article 191 s'est appliqué à l'établissement.

D. Article 191

[18] Il n'est pas controversé entre les parties qu'il y a eu fourniture à soi-même réputée de l'appelante (en tant que constructeur de l'établissement) à l'appelante (en tant qu'exploitant de l'établissement) conformément au paragraphe 191(3).

[19] Pour les périodes de déclaration en cause, les parties pertinentes du paragraphe 191(3) étaient libellées comme suit :

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

a) la construction [...] d'un immeuble d'habitation à logements multiples [est] achevé[e] en grande partie,

b) le constructeur, selon le cas :

(i) transfère à une personne [...] la possession ou l'utilisation d'une habitation de celui-ci aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable conclu en vue de l'occupation de l'habitation à titre résidentiel,

[...]

c) [...] tout particulier [...] est le premier à occuper une telle habitation 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 ou, s'il est postérieur, le jour où la possession ou l'utilisation de l'immeuble est transférée à la personne ou 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.

[20] Dans les circonstances du présent appel, les critères suivants doivent être remplis pour que le paragraphe 191(3) s'applique. Il n'est pas controversé entre les parties que tous ces critères ont été remplis.

a) Immeuble d'habitation à logements multiples : l'établissement doit être un « immeuble d'habitation à logements multiples ». L'expression « immeuble d'habitation à logements multiples » est définie au paragraphe 123(1) comme un « immeuble d'habitation » qui contient au moins deux « habitations ». L'expression « immeuble d'habitation » et « habitation » est également définie au paragraphe 123(1).

i) Habitation : la définition de l'« habitation » comprend une pièce dans une résidence pour personnes âgées qui n'a jamais été utilisée ou occupée, mais qui est destinée à être utilisée comme lieu de résidence pour des personnes. Cette définition décrit l'état des chambres de l'établissement immédiatement avant l'occupation.

ii) Immeuble d'habitation : en langage simple, un « immeuble d'habitation » est la partie d'un bâtiment dans laquelle se trouvent une ou plusieurs habitations, ainsi que le terrain sous-jacent et les parties communes qui s'y rapportent.

En résumé, l'établissement se composait de 108 habitations qui, ensemble, formaient un immeuble d'habitation qui était, à son tour, un immeuble d'habitation à logements multiples.

b) Constructeur : l'appelante doit avoir été le « constructeur » de l'établissement. Le mot « constructeur » est défini au paragraphe 123(1) : En langage simple, l'appelante était le constructeur de l'établissement parce qu'elle avait un droit dans le bien immobilier

sur lequel l'établissement était situé et qu'elle a soit construit l'établissement, soit engagé quelqu'un d'autre pour le faire à sa place.

- c) Achèvement substantiel des travaux : la construction de l'immeuble d'habitation à logements multiples doit être achevée en grande partie. Cela s'est produit au cours du dernier trimestre de 2010.
- d) Possession ou utilisation : l'appelante doit avoir transféré la possession ou l'utilisation de l'une des habitations de l'établissement à une personne donnée aux termes d'un bail, d'une licence ou d'un accord semblable. Ceci s'est produit en novembre 2010.
- e) But de l'occupation en tant que lieu de résidence : le bail, la licence ou l'accord semblable doit avoir été conclu « en vue de l'occupation de l'habitation à titre résidentiel ».
- f) Première occupation : la personne qui a obtenu la possession ou l'utilisation de l'habitation aux termes du bail, de la licence ou d'un accord semblable doit avoir été la première personne à occuper une habitation dans l'immeuble à titre résidentiel après que les travaux de construction sont achevés en grande partie.

[21] Étant donné que tous ces critères étaient remplis, l'appelante a été réputée avoir effectué et reçu une fourniture imposable par la vente de l'établissement et avoir payé en tant qu'acquéreur et perçu en tant que fournisseur la taxe relative à cette fourniture. Autrement dit, l'appelante est réputée s'être fourni l'établissement à elle-même. En l'absence de l'article 191.1, cette fourniture serait réputée avoir été effectuée à sa juste valeur marchande.

E. Article 191.1

[22] L'objet de l'article 191.1 est d'empêcher les constructeurs qui ont bénéficié d'un financement public de se retrouver dans une situation financière plus favorable du fait des règles relatives à la fourniture à soi-même que si ces règles n'existaient pas. Comme l'observe le juge Jorré, l'article 191.1 « vise à empêcher tout remboursement de la taxe nette sur la fourniture à soi-même en augmentant la [TPS/TVH percevable] dans les cas où le gouvernement accorde une subvention

pour que des locaux d'habitation soient mis à la disposition des groupes de personnes mentionnés dans la disposition [...] ». ⁴

[23] Pour les périodes de déclaration en cause, les parties pertinentes de l'article 191.1 étaient libellées comme suit :

191.1(1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

« subvention » Quant à un immeuble d'habitation, somme d'argent (y compris un prêt à remboursement conditionnel, mais à l'exclusion de tout autre prêt et des remboursements ou crédits au titre des frais, droits ou taxes imposés par une loi) payée ou payable par l'une des personnes suivantes au constructeur de l'immeuble ou d'une adjonction à celui-ci pour que des habitations de l'immeuble soient mises à la disposition de personnes visées à l'alinéa (2)b) :

a) un subventionneur;

[...]

subventionneur

a) gouvernement [...]

[...]

(2) Pour l'application des paragraphes 191(1) à (4), dans le cas où les conditions suivantes sont réunies :

a) le constructeur d'un immeuble d'habitation ou d'une adjonction à celui-ci est réputé par l'un des paragraphes 191(1) à (4) avoir effectué et reçu la fourniture de l'immeuble ou de l'adjonction à un moment donné,

b) la possession ou l'utilisation d'au moins 10 % des habitations de l'immeuble d'habitation est destinée à être transférée afin que l'un ou plusieurs des groupes ci-après puissent occuper les habitations à titre résidentiel ou d'hébergement :

(i) les aînés,

[...]

⁴ *High-Crest*, par. 76.

c) le constructeur [...] a reçu ou peut raisonnablement s'attendre à recevoir, au moment donné ou antérieurement, une subvention relativement à l'immeuble d'habitation,

la taxe relative à la fourniture, calculée sur la juste valeur marchande de l'immeuble d'habitation [...] est réputée égale au plus élevé des montants suivants :

d) le montant qui, si ce n'était le présent paragraphe, correspondrait à la taxe calculée sur cette juste valeur marchande;

e) le total des montants représentant chacun la taxe payable par le constructeur relativement :

(i) soit à un immeuble qui fait partie de l'immeuble d'habitation ou de l'adjonction,

(ii) soit à des améliorations apportées à cet immeuble.

[24] Dans les circonstances du présent appel, les critères suivants doivent être remplis pour que l'article 191.1 s'applique.

- a) Fourniture à soi-même réputée : l'appelante doit être réputée avoir effectué une fourniture à soi-même de l'établissement en vertu des paragraphes 191(1) à (4). Comme indiqué ci-dessus, Il n'est pas controversé entre les parties que ce critère est rempli. L'appelante est réputée avoir effectué une fourniture à soi-même en vertu du paragraphe 191(3).
- b) Possession ou utilisation par des aînés : l'appelante doit avoir transféré la possession ou l'utilisation d'au moins 10 % des habitations de l'établissement à des aînés. Il n'est pas controversé entre les parties que ce critère est rempli.
- c) Occupation à titre résidentiel : l'appelante doit avoir transféré la possession ou l'utilisation de ces habitations aux aînés pour qu'ils « puissent occuper les habitations à titre résidentiel ». L'appelante affirme que ce critère n'a pas été respecté.
- d) Subvention : l'établissement doit avoir bénéficié d'une « subvention ». Ce mot est défini au paragraphe 191.1(1). Dans les circonstances du présent appel, le terme « subvention » désigne une somme d'argent payée ou payable par un « subventionneur » au constructeur d'un

immeuble d'habitation « pour que des habitations de l'immeuble soient mises à la disposition » des aînés. L'appelante affirme que ce critère n'a pas été respecté. Il n'est pas controversé entre les parties que le gouvernement de la Nouvelle-Écosse, intervenant par l'intermédiaire du ministère de la Santé, est un « subventionneur ». Il est constant que le ministère de la Santé a versé chaque année des sommes substantielles à l'appelante aux termes de l'entente de services. Toutefois, l'appelante affirme que le ministère de la Santé n'a pas effectué ces paiements dans le but de mettre des habitations à la disposition des aînés.

- e) Réception ou attente de réception : au moment de la fourniture à soi-même ou antérieurement, l'appelante doit raisonnablement s'attendre à recevoir la subvention pour l'établissement. L'appelante affirme qu'elle s'attendait à recevoir de l'argent du ministère de la Santé dans le cadre de l'entente de services, mais que ces paiements ne concernaient pas l'établissement.

[25] Comme indiqué ci-dessus, le différend entre les parties porte sur les trois derniers critères. L'appelante prétend qu'aucun de ces critères n'est rempli. Elle indique que l'objet de la possession ou de l'utilisation d'une chambre de l'établissement par les aînés était de leur fournir des services de soins de santé de longue durée, et non de leur fournir un lieu de résidence.

[26] Je discuterai ces trois critères séparément.

F. Subvention

[27] L'argument de l'appelante selon lequel il n'y a pas eu subvention est fondé sur la distinction entre les fournitures uniques et les fournitures multiples. L'appelante affirme qu'elle a effectué une seule fourniture de services de soins de santé comprenant une fourniture accessoire de logement, et non deux fournitures différentes – l'une concernant des services de soins de santé et l'autre concernant le logement. Par conséquent, l'appelante affirme que les paiements qu'elle a reçus du ministère de la Santé ne peuvent concerner que des services de soins de santé.

[28] Je ne puis retenir les arguments de l'appelante pour deux motifs :

- a) la fourniture en question est la fourniture à soi-même en vertu de l'article 191, et non la ou les fournitures que l'appelante a effectuées à la suite de cette fourniture à soi-même;
- b) la définition de « subvention » m'oblige à examiner l'objet du versement d'une somme d'argent à l'appelante, et non l'objet du versement de toutes les sommes d'argent versées à l'appelante.

La fourniture est la fourniture à soi-même

[29] Comme indiqué ci-dessus, l'article 191.1 n'est pas une disposition autonome. Il s'applique pour déterminer le montant de la TPS/TVH percevable sur une fourniture à soi-même aux termes de l'article 191.

[30] Les fournitures que l'appelante a effectuées au ministère de la Santé après la fourniture à soi-même n'ont pas d'importance. Ces fournitures ne sont pas en cause. La seule fourniture en cause est la fourniture à de l'établissement par l'appelante à elle-même.

[31] L'appelante reconnaît ce fait, mais affirme que, pour déterminer l'objet de la subvention, je dois examiner ce que le ministère de la Santé a payé. L'appelante affirme que le ministère de la Santé payait les fournitures qu'elle a effectuées après la fourniture à soi-même et que je dois donc examiner ces fournitures afin de déterminer l'objet des paiements que l'appelante a reçus. L'appelante affirme qu'à la suite de la fourniture à soi-même, elle a commencé à effectuer une fourniture unique de services de soins de santé au ministère de la Santé et que sa fourniture de logements était accessoire à cette fourniture.

[32] La plupart des éléments de preuve produits par l'appelante au procès étaient destinés à démontrer que ses fournitures au ministère de la Santé constituaient une fourniture unique de services de soins de santé avec une fourniture accessoire de logement plutôt que des fournitures multiples⁵.

[33] Je n'ai pas à déterminer si, après la fourniture à soi-même, l'appelante a commencé à effectuer des fournitures uniques ou des fournitures multiples au ministère de la Santé et je m'abstiens de le faire. Même si l'appelante avait effectué

⁵ Je n'ai pas détaillé ces éléments de preuve dans les présents motifs, car ils n'ont aucune incidence sur l'issue de la cause. Je note cependant que j'ai trouvé le témoin de l'appelante, Donald van Nostrand, crédible.

une seule fourniture de services de soins de santé après la fourniture à soi-même, pour les motifs exposés ci-dessous, cela ne changerait pas ma conclusion selon laquelle il a bénéficié d'une subvention.

Paiement d'une « somme d'argent »

[34] Comme indiqué ci-dessus, le mot « subvention » désigne une somme d'argent payée ou payable par un subventionneur au constructeur d'un immeuble d'habitation pour que des habitations de l'immeuble soient mises à la disposition d'aînés.

[35] L'appelante affirme que, parce qu'elle a effectué une seule fourniture de services de soins de santé au ministère de la Santé, les paiements qu'elle a reçus de ce ministère ne peuvent avoir eu pour objet que de payer des services de soins de santé. Cet argument repose sur une lecture erronée de la définition de la « subvention ».

[36] Le même argument a été avancé par le contribuable à l'occasion de l'affaire *High-Crest*. Le juge Jorré l'a rejeté. Il a conclu que les exigences de l'article 191.1 avaient été respectées dans la mesure où une partie des sommes reçues servait à la mise à disposition d'habitations de l'immeuble⁶ :

Il ne serait pas logique de considérer que cette disposition [l'article 91.1] ne s'applique pas aux subventions simplement parce que, comme en l'espèce, les paiements constituant la subvention visaient à la fois la prestation de locaux d'habitation et la prestation d'autres services, tels que des soins infirmiers. La subvention destinée aux locaux d'habitation n'est pas moins élevée parce que d'autres sommes ont été versées à d'autres fins.

[Renvois omis].

[37] J'abonde dans le sens du juge Jorré. La définition de la « subvention » renvoie à « une somme d'argent » payée ou payable à un constructeur. Il n'est pas nécessaire que j'examine l'objet de chaque paiement effectué par le ministère de la Santé. Dès lors qu'une partie des paiements totaux effectués par le ministère de la Santé à l'appelante l'a été dans le but de mettre des habitations de l'établissement à la disposition d'aînés, le critère est rempli.

⁶ High-Crest, par. 77 et 78.

[38] Il ne fait aucun doute qu'au moins une partie des sommes que le ministère de la Santé a versées à l'appelante en vertu de l'entente de services a été versée à cette fin. La définition même de « services » dans cette entente inclut le logement⁷.

[39] Plus précisément, certains paiements effectués dans le cadre de l'entente de services couvrent l'ensemble du capital et des intérêts de l'hypothèque que l'appelante a utilisée pour financer la construction de l'établissement. Ainsi, pendant les 25 ans de la durée de l'entente de services, le ministère de la Santé paiera la totalité du coût de la construction de l'établissement.

[40] En outre, par l'intermédiaire de paiements annuels appelés réserve de renouvellement du capital, le ministère de la Santé continue de payer les coûts permanents d'entretien de l'établissement, tels que le remplacement du toit.

[41] Dans ces circonstances, je n'ai aucune difficulté à conclure qu'une partie de l'argent que le ministère de la Santé a versé à l'appelante l'a été dans le but de mettre les habitations de l'établissement à la disposition d'aînés et qu'il s'agit donc d'une « subvention ».

G. En ce qui concerne l'établissement

[42] Comme indiqué ci-dessus, l'alinéa 191.1(2)c) exige que, au moment de la fourniture à soi-même ou antérieurement, l'appelante s'attende raisonnablement à recevoir la subvention pour l'établissement.

[43] L'appelante affirme que la subvention ne concernait pas l'établissement. Je ne vois pas comment une subvention qui couvrira en fin de compte la totalité du coût de construction de l'établissement ne pourrait pas être considéré comme se rapportant à l'établissement.

[44] Ayant conclu que l'appelante a reçu une subvention pour l'établissement, je n'ai aucune difficulté à conclure que le critère énoncé à l'alinéa 191.1(2)c) est rempli. L'appelante a signé l'entente de services avant le début de la construction. Par conséquent, tant au moment de la fourniture à soi-même qu'antérieurement, l'appelante pouvait raisonnablement s'attendre à recevoir la subvention.

⁷ Pièce J-1, onglet 10, p. 322. Il est également intéressant de noter que l'entente de services définit les personnes auxquelles les services sont fournis comme des « résidents » et non des « patients ».

H. Occupation à titre résidentiel

[45] L'appelante affirme également que le critère de finalité de l'alinéa 191.1(2)b) n'est pas rempli. L'argument de l'appelante repose sur une interprétation isolée du contexte de l'alinéa 191.1(2)b). La faille dans le raisonnement de l'appelante ressort de la lecture de ce texte au regard du paragraphe 191(3).

[46] L'alinéa 191.1(2)b) exige que la possession ou l'utilisation d'au moins 10 % des habitations de l'immeuble d'habitation soit destinée à être transférée aux aînés « afin qu'[ils] puissent occuper les habitations à titre résidentiel ». L'appelante affirme que l'utilisation ou la possession des habitations a été transférée aux aînés afin qu'ils puissent recevoir des services de soins de santé, et non dans le but qu'ils les occupent à titre résidentiel. Mais si tel est le cas, pourquoi y a-t-il eu une fourniture à soi-même en premier lieu?

[47] Comme indiqué ci-dessus, pour qu'il y ait fourniture à soi-même, les pièces de l'établissement doivent être des « habitations ». Autrement dit, elles doivent être des pièces dans une résidence pour aînés qui n'a jamais été utilisée ou occupée, mais qui est destinée à être utilisée à titre résidentiel pour des personnes. De plus, pour satisfaire aux exigences du sous-alinéa 191(3)b)(i), la possession ou l'utilisation des pièces doit avoir été transférée à un aîné pour qu'il puisse y avoir occupation de l'habitation par un aîné à titre résidentiel. En reconnaissant qu'il y a eu fourniture à soi-même, l'appelante reconnaît nécessairement que ces deux critères ont été remplis. Comment l'appelante peut-elle alors prétendre que le critère de l'alinéa 191.1(2)b) n'est pas respecté parce que la possession ou l'utilisation des pièces n'était pas destinée à être transférée en vue de leur occupation à titre résidentiel par des aînés?

[48] L'appelante veut que je reconnaisse que les pièces étaient destinées à être occupées à titre résidentiel par des aînés et que la possession ou l'utilisation des pièces a été transférée aux aînés pour qu'ils les occupent à titre résidentiel, mais, en même temps, que la possession ou l'utilisation des pièces n'était pas destinée à être transférée aux aînés pour qu'il puisse y avoir occupation de l'habitation par un aîné à titre résidentiel. L'absurdité de cette thèse est évidente.

[49] Il y a deux possibilités. Selon le cas :

- a) les pièces n'ont jamais été destinées à être occupées par un aîné à titre résidentiel (parce qu'elles ont toujours été destinées à être accessoires à

une fourniture unique de services de soins de santé), auquel cas les critères relatifs à l'objet énoncés au paragraphe 191(3) et à l'alinéa 191.1(2)b) ne sont pas remplis et il n'y a pas eu de fourniture à soi-même ni de droit à des crédits de taxe sur les intrants⁸; ou

- b) les pièces ont toujours été destinées à être occupées par un aîné à titre résidentiel, auquel cas les critères relatifs à l'objet énoncés au paragraphe 191(3) et à l'alinéa 191.1(2)b) sont respectés et il y a eu à la fois le droit aux crédits de taxe sur les intrants qui découle de l'exercice de l'activité commerciale consistant à construire l'établissement et une fourniture à soi-même où la taxe égale à ces crédits de taxe sur les intrants a été perçue.

[50] L'appelante tente d'avoir le beurre et l'argent du beurre. Lorsque son droit aux crédits de taxe sur les intrants est en jeu, elle souhaite avoir construit l'établissement pour que les aînés l'occupent à titre résidentiel, mais lorsqu'il s'agit de payer la taxe correspondante, elle souhaite avoir construit l'établissement dans le but de fournir des services de soins de santé. L'appelante ne peut pas gagner sur tous les tableaux.

⁸ Pour être clair, je n'approuve nullement l'idée que le paragraphe 191(3) n'aurait pas été applicable à la construction de l'établissement par l'appelante. Cependant, je n'étais saisi de cette question. Le système de fourniture à soi-même, tel qu'il est actuellement conçu, permet aux constructeurs d'établissements de soins de longue durée d'obtenir des crédits de taxe sur les intrants pendant la construction. Cela permet sans doute aux constructeurs d'améliorer leur trésorerie pendant la construction. Je ne souhaite pas introduire d'incertitude dans ce système bien établi. J'ai soulevé ce point dans le seul but de mettre en évidence la faille fatale dans l'argumentation de l'appelante.

I. Conclusion

[51] Compte tenu de tout ce qui précède, les appels interjetés par l'appelante à l'encontre des cotisations établies pour les périodes de déclaration allant du 1^{er} octobre 2010 au 31 mars 2011 sont rejetés.

[52] Les dépens sont adjugés à l'intimé.

Signé à Ottawa, Canada, ce 5^e jour de mai 2023.

« David E. Graham »

Le juge Graham

Traduction certifiée conforme
Ce 20^e jour de mai 2024.
François Brunet, réviseur

Annexe A

2018-4345(GST)G

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

ENTRE :

WINDSOR ELMS VILLAGE FOR CONTINUING CARE SOCIETY

APPELANTE

et

SA MAJESTÉ LE ROI

INTIMÉ

EXPOSÉ CONJOINT PARTIEL DES FAITS

Aux fins du présent appel, les parties admettent les faits suivants et conviennent que l'admission de ces faits aura le même effet que s'ils avaient été officiellement démontrés et retenus par la Cour comme véridiques. Les parties se réservent le droit de produire des éléments de preuve supplémentaires pertinents et probants quant à toute question soumise à la Cour et qui soient cohérents avec les faits admis dans les présentes.

Il est également convenu que l'admission de ces faits ne constitue pas une concession quant au poids ou au degré de pertinence à attribuer à ces faits.

Les parties s'entendent sur les faits suivants :

1. L'appelante est un organisme de bienfaisance aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, et ses modifications successives (la « **Loi** »).
2. L'appelante est inscrite aux fins de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (« **TPS/TVH** ») et l'était en date du 1^{er} avril 2009.
3. En tant qu'organisme de bienfaisance, l'appelante a droit à des remboursements aux termes de l'article 259 de la Loi.
4. L'appelante possède et exploite un établissement de soins de longue durée pour personnes âgées à Falmouth, en Nouvelle-Écosse (l'« **établissement** »).
5. Au moins 10 % des résidents de l'établissement sont des aînés.
6. L'établissement comprend 107 chambres de soins de longue durée et une salle de répit et fournit des services à ses résidents, notamment des soins infirmiers, des services de restauration, des services d'entretien ménager, des services de physiothérapie et d'ergothérapie.
7. L'établissement dessert la région métropolitaine de Windsor, dans le comté de Hants, en Nouvelle-Écosse, et exerce ses activités sous le nom de « Windsor Elms Village ».
8. Avant la construction de l'établissement, l'appelante a exploité un établissement semblable à Windsor, en Nouvelle-Écosse, pendant plus de 40 ans.
9. Comme l'établissement actuel, l'établissement précédent s'appelait « Windsor Elms », comptait 108 lits de soins de longue durée, fournissait des services à peu près semblables (du moins à la fin de son existence) et desservait la même zone géographique.

10. Le ministère de la Santé de la Nouvelle-Écosse (« **MDSNÉ** ») a la responsabilité de fournir des services de soins de santé à ses citoyens, y compris la fourniture de soins infirmiers de longue durée aux personnes admissibles.
11. Le MDSNÉ peut choisir de fournir ses services lui-même ou de faire appel à des fournisseurs tiers.
12. Vers le mois de mai 2007, l'appelante a soumis une proposition de construction d'un nouvel établissement à Falmouth, en Nouvelle-Écosse (précédemment défini comme l'établissement), contenant 107 chambres de soins de longue durée et une salle de répit, afin de remplacer les 108 lits de soins de longue durée de son établissement existant à Windsor.
13. En juillet 2007, l'appelante a été informée par le MDSNÉ que sa proposition avait été acceptée.
14. Le 11 avril 2008, l'appelante a acheté un terrain à Falmouth, en Nouvelle-Écosse, pour un prix de 300 000 \$ (le « **bien** »). La somme de 39 000 \$ a été payée au titre de la TPS/TVH sur l'achat de ce terrain. Cette somme a été admise par le ministre en tant que crédit de taxe sur les intrants (« **CTI** »).
15. L'appelante a commencé la construction de l'établissement sur le bien en 2008.
16. Le ou vers le 8 mai 2008, le MDSNÉ a accordé à l'appelante une avance de 871 111 \$ (le « **prêt du MDSNÉ** ») pour couvrir les coûts de planification, de conception et de construction de l'établissement [recueil conjoint de pièces (« **RCP** »), onglet 7].
17. L'appelante et la province de Nouvelle-Écosse (la « **province** ») ont conclu une entente d'aménagement datée du 27 avril 2009 concernant l'aménagement de l'établissement par l'appelante (l'« **entente d'aménagement** ») (RCP, onglet 14).
18. L'appelante et la province ont conclu une entente de services datée du 15 avril 2009 (l'« **entente de services** ») concernant la prestation de services par l'appelante à l'établissement (RCP, onglet 10).
19. L'entente de services prévoit des paiements périodiques ou un financement annuel accordé par la province à l'appelante.
20. Le financement annuel est assuré par des indemnités journalières destinées à compenser l'ensemble des frais de fonctionnement de l'appelante et se compose de deux éléments :
 - a) l'enveloppe protégée – la partie du budget approuvé pour les coûts des soins de santé et les coûts des aliments crus (voir l'annexe D, RCP, onglet 11); et
 - b) l'enveloppe non protégée – la partie du budget approuvé pour les coûts des établissements et des services d'hébergement (voir l'annexe E, RCP, onglet 12).
21. Outre les indemnités journalières, le financement annuel comprend également une somme pour la réserve de renouvellement du capital qui est reçu et investi pour maintenir l'établissement pendant la durée de l'entente de services (voir l'annexe F, RCP, onglet 13).
22. L'enveloppe non protégée comprend le principal et les intérêts liés aux coûts d'investissement de l'établissement.
23. Grâce aux paiements effectués dans le cadre de l'entente de services, l'appelante s'attendait à recevoir des fonds suffisants pour couvrir les coûts d'exploitation et d'investissement de l'établissement.
24. L'appelante a contracté une hypothèque auprès de la Nova Scotia Housing Development Corporation (« **NSHDC** ») en date du 28 juillet 2009 (l'« **hypothèque** ») pour financer la construction de l'établissement (RCP, onglet 16).

25. Le ou vers le 18 août 2009, la NSHDC a versé la première avance au titre de l'hypothèque, d'un total de 7 603 027 \$.
26. Des fonds avancés par la NSHDC en vertu de l'hypothèque le ou vers le 18 août 2009, la somme de 871 711 \$ a été versée au ministère des Services communautaires de la Nouvelle-Écosse pour rembourser le prêt du MDSNÉ.
27. Pendant la construction de l'établissement, l'appelante exerçait une activité commerciale et avait le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants (les « CTI ») de 4 240 937,24 \$ sur ses déclarations de TPS/TVH, produites sur une base trimestrielle, en ce qui concerne les coûts de construction.
28. La construction de l'établissement a été en grande partie achevée à l'automne 2010. Les résidents y ont emménagé le 23 novembre 2010.
29. Après l'achèvement de la construction, l'exploitation de l'établissement par l'appelante était une activité exonérée au sens de la Loi.
30. L'appelante a calculé que la TPS/TVH due en vertu de l'article 191 de la Loi, en fonction de la fourniture à soi-même de l'établissement, s'élevait à 2 950 000 \$ et a déclaré cette somme dans sa déclaration de TPS/TVH pour la période se terminant le 31 mars 2011.
31. Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelante par avis de cotisation daté du 29 novembre 2012 concernant la taxe nette, les intérêts et les pénalités pour défaut de production pour les périodes allant du 1^{er} octobre 2010 au 31 mars 2011 (RCP, onglet 26). La cotisation était fondée sur l'application de l'article 191.1 de la Loi qui, le cas échéant, porterait le montant de l'autocotisation à 4 240 937,24 \$, soit le montant des CTI accordés par le ministre lors de l'audit.
32. Un avis d'opposition a été déposé le 3 janvier 2013 (RCP, onglet 27). L'appelante a demandé que la décision sur l'opposition de l'appelante soit mise en suspens en attendant l'issue d'un autre appel concernant l'article 191.1 de la Loi.
33. Par avis de confirmation daté du 6 août 2018, le ministre a confirmé la cotisation (RCP, onglet 31).

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 13^e jour de décembre 2022.

M^e Maurice P. Chiasson, c.r.

Avocat de l'appelante

M^e Stewart McKelvey

Queen's Marque

1741 Lower Water Street

Bureau 600

Halifax (Nouvelle-Écosse)

B3J 0J2

Télécopieur : 902-420-1417

Téléphone : 902-420-3200

Courriel : mchiasson@stewartmckelvey.com

M^e Stan W. McDonald

**LE PROCUREUR GÉNÉRAL DU
CANADA**

Avocat de l'intimé

Ministère de la Justice Canada

Région de l'Atlantique

Secteur national du contentieux

5251, rue Duke, bureau 1400

Halifax (Nouvelle-Écosse)

B3J 1P3

Télécopieur : 902-426-8802

M^e Stan W. McDonald

Téléphone : 902-426-8803

Courriel : Stan.Mcdonald@justice.gc.ca

RÉFÉRENCE : 2023 CCI 58

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-4345(GST)G

INTITULÉ : WINDSOR ELMS VILLAGE FOR
CONTINUING CARE SOCIETY c. SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Halifax (Nouvelle-Écosse)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 3 avril 2023

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge David E. Graham

DATE DU JUGEMENT : Le 5 mai 2023

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Maurice P. Chiasson
M^e Sara Scott
M^e Stephanie Stapleford

Avocats de l'intimé : M^e Stan McDonald
M^e Sam Perlmutter

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Maurice P. Chiasson

Cabinet : Stewart McKelvey
Toronto (Ontario)

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