

Dossier : 2013-3473(GST)G

ENTRE :

UNIVERSITY OF CALGARY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

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 des nouvelles cotisations du 30 septembre 2011, du 24 janvier 2012, du 2 février 2012 et du 20 avril 2012 établies sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise* sont accueillis avec dépens. Les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations au motif qu'au cours des périodes en cause, l'appelante a utilisé le bien-fonds désigné « plan 1935JK » dans une proportion de 81,2 % pour ses activités commerciales, le bien-fonds désigné « plan 859JK » dans une proportion de 41,33 % pour ses activités commerciales et le bien-fonds désigné « plan 9410341 » dans une proportion de 25,86 % pour ses activités commerciales. Les parties ont trente jours

à partir de la date du présent jugement pour produire des observations sur le montant des dépens que la Cour devrait adjuger à l'appelante. Si aucune observation n'est reçue, les dépens seront adjugés à l'appelante selon ce que prévoit le tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de décembre 2015.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

ENTRE :

UNIVERSITY OF CALGARY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D'Arcy

I. La question à trancher

[1] La question soulevée dans les présents appels a trait à la mesure dans laquelle l'appelante a acquis et utilisé par la suite certains des biens-fonds lui appartenant aux fins de ses activités commerciales¹ au sens de la TPS. La question amène la Cour à se pencher sur l'application de la règle générale régissant les crédits de taxe sur les intrants énoncée au paragraphe 169(1), de la règle sur les « méthodes justes et raisonnables » au paragraphe 141.01(5) et des règles sur la répartition relatives au crédit de taxe sur les intrants prévues aux paragraphes 141.01(2) et (3) de la Loi.

II. Liens avec les appels de la University of Alberta

[2] Les présents appels et ceux interjetés par la University of Alberta² devaient être entendus au cours de la même période de trois jours. Les appels des deux appelantes soulèvent la même question.

[3] L'avocat de l'appelante a suggéré, au début de l'audition des appels, que la Cour entende les appels de la University of Calgary sur preuve commune avec les

¹ Au sens donné à ce terme au paragraphe 123(1) de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi »). Sauf indication contraire, toute mention d'une loi se rapporte à la Loi.

² *University of Alberta c. La Reine*, 2013-3740(GST)G.

appels de la University of Alberta. Cependant, il a demandé que la Cour rende deux jugements distincts.

[4] L'avocat de l'intimée acceptait de procéder de cette manière par souci d'efficacité, mais il a émis des réserves en raison du fait que chaque appelante serait amenée à présenter des faits différents à l'appui de sa demande de crédit de taxe sur les intrants.

[5] Je n'ai pas suivi la suggestion de l'avocat de l'appelante pour la simple raison que la preuve n'était pas commune aux deux parties. Même si les appelantes exploitaient des entreprises très similaires, sinon identiques, elles exerçaient des activités différentes dans leurs entreprises respectives. Ces activités sont déterminantes pour ce qui est de leur admissibilité aux crédits de taxe sur les intrants.

[6] Cependant, j'ai reconnu que les deux appelantes employaient des méthodes très semblables pour établir leur admissibilité aux crédits de taxe sur les intrants. De plus, l'avocat de l'appelante a informé la Cour que bien qu'aucun élément de preuve ne soit commun aux deux appelantes, on pouvait établir [TRADUCTION] « un certain parallèle entre les deux preuves ».

[7] Par conséquent, les appels des appelantes ont été instruits comme suit :

- la Cour a demandé à entendre les appels de la University of Calgary et les deux parties ont présenté leur preuve;
- la Cour a ajourné l'audition de ces appels;
- la Cour a demandé à entendre les appels de la University of Alberta et les deux parties ont présenté leur preuve;
- la Cour a demandé à entendre les appels des deux appelantes, autorisant les parties à présenter un seul ensemble d'observations pour les appels des deux appelantes.

III. Résumé des faits

[8] Il y a eu deux témoins. M. Bradley Klaiber a témoigné pour le compte de l'appelante et M. Robert Kinzner a témoigné pour le compte de l'intimée.

[9] Monsieur Klaiber, comptable agréé, est le directeur de l'information financière de l'appelante. M. Kinzner, comptable en management accrédité, est un vérificateur de l'ARC.

[10] J'ai trouvé les deux témoins crédibles. Cependant, comme je vais l'expliquer plus loin, je n'accepte pas l'application que fait M. Kinzner des paragraphes 141.01(2) et (3).

[11] La University of Calgary est une université de recherche publique située à Calgary, en Alberta; elle compte 31 500 étudiants et a 4 800 professeurs et employés. Fondée en 1966, l'université a 14 facultés et plus de 85 instituts et centres de recherche³.

[12] L'appelante possède plusieurs parcelles à Calgary, lesquelles constituent collectivement ses biens-fonds⁴. M. Klaiber a décrit le campus principal de l'université en ces termes : [TRADUCTION] « C'est comme une mini-ville [...] située à Calgary même, où un certain nombre de personnes viennent vivre, travailler, étudier et faire de la recherche »⁵.

[13] Même si le campus est principalement utilisé à des fins d'enseignement, la University of Calgary fournit aussi divers services commerciaux et autres services n'ayant pas de lien avec l'enseignement aux étudiants, aux employés et au public⁶.

[14] Les parties font observer ce qui suit au paragraphe 2 de l'ECPF I :

[TRADUCTION]

Pendant toutes les périodes en cause, la University of Calgary a été un « inscrit », un « organisme de services publics » et une « institution publique » au sens du paragraphe 123(1) de la Loi. Aux fins de l'application de la Loi, la University of Calgary réalise à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées dans le cadre de ses activités.

³ Exposé conjoint partiel des faits (Renseignements généraux) (« ECPF I »), au paragraphe 1; transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 16.

⁴ ECPF I, au paragraphe 3.

⁵ Transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 16.

⁶ ECPF I, au paragraphe 3.

[15] Le fait que l'appelante soit un organisme de services publics signifie qu'elle est aussi un organisme du secteur public⁷, ce qui est pertinent aux fins de l'application des règles sur le changement d'utilisation de l'article 206.

[16] Les appels visent trois parcelles dont l'appelante est propriétaire. J'appellerai collectivement les « **biens-fonds de l'appelante** » les trois parcelles et les édifices situés sur elles. Les parties décrivent au paragraphe 4 de l'ECPF I chacune de ces trois parcelles comme suit :

- « plan 1935JK » ([TRADUCTION] « centre de développement de l'enfant de la University of Calgary ») : j'appellerai « **CDE** » cette parcelle et les édifices situés sur elle;
- « plan 859JK » ([TRADUCTION] « campus principal de la University of Calgary ») : j'appellerai « **campus principal** » cette parcelle et les édifices situés sur elle;
- « plan 9410341 » ([TRADUCTION] « campus sud de la University of Calgary ») : j'appellerai « **campus sud** » cette parcelle et les édifices situés sur elle.

[17] L'appelante a fait des choix, prenant effet le 1^{er} février 2006, en vertu de l'article 211 de la Loi à l'égard de chacun de ses biens-fonds⁸. J'aborderai l'effet des choix bientôt. La principale conséquence des choix, pour ce qui concerne les appels, est que l'appelante était réputée avoir reçu le 1^{er} février 2006 la fourniture taxable de chacun des biens-fonds par voie de vente et avoir payé ce jour-là la taxe à l'égard de chacune des fournitures réputées⁹.

⁷ Définition du terme « organisme du secteur public » au paragraphe 123(1).

⁸ ECPF I, au paragraphe 4.

⁹ Les paragraphes 5 et 6 de l'ECPF I tentent de décrire les conséquences pour l'appelante des choix qu'elle a faits en vertu de la Loi. Ceci n'est pas le but d'un exposé conjoint des faits. Un exposé conjoint des faits ne devrait traiter que des faits et non du droit. C'est à la Cour et non aux parties qu'il appartient d'établir l'état du droit et la manière dont il s'applique au contexte factuel dont elle est saisie.

[18] Après le 1^{er} février 2006, l'appelante a apporté des améliorations à ses biens-fonds. La taxe relative aux améliorations apportées aux biens-fonds semble avoir été payée ou être devenue payable entre février 2006 et mars 2009¹⁰.

[19] En conséquence de l'acquisition réputée des biens-fonds et des améliorations subséquentes à ceux-ci, l'appelante est tenue d'établir, pour les besoins du crédit de taxe sur les intrants, la mesure dans laquelle elle a acquis ses biens-fonds, les ajouts aux biens-fonds ou les améliorations aux biens-fonds en vue de les utiliser dans ses activités commerciales au titre de la TPS.

[20] L'appelante a conçu une méthode pour établir la mesure dans laquelle elle a utilisé ses biens-fonds pour ses activités commerciales (la « méthode initiale de l'appelante ». Les parties ont décrit en termes généraux la méthode initiale de l'appelante dans l'ECPF I de la manière suivante :

[TRADUCTION]

Pour chacun de ses biens-fonds, la University of Calgary a tenu compte de tous les édifices situés sur le bien-fonds. Elle a indiqué pour chaque édifice la totalité de la superficie (en mètres carrés) qui était directement utilisée pour effectuer des fournitures taxables en échange d'une contrepartie, des fournitures exonérées et une combinaison de ces deux activités¹¹.

[...]

La University of Calgary a ensuite fixé un ratio (en pourcentage) entre les activités taxables et les activités exonérées pour chaque édifice et l'a appliqué aux activités mixtes exercées à l'intérieur de l'édifice (c.-à-d. les aires communes intérieures). La University of Calgary a ensuite combiné toutes les activités exercées dans tous les édifices du bien-fonds pour obtenir un ratio (en pourcentage) à appliquer à la superficie restante du bien-fonds (c.-à-d. les aires communes extérieures)¹².

[21] En utilisant cette méthode, l'appelante a produit de nombreuses déclarations de TPS dans lesquelles elle a demandé des crédits de taxe sur les intrants à l'égard de ses biens-fonds, en faisant valoir que pendant les périodes en cause, les

¹⁰ Voir la page 373 de la pièce R3, les pages 443 et 444 de la pièce R4, les pages 533 et 534 de la pièce R5 et les pages 163 et 164 de la transcription du témoignage de M. Kinzner.

¹¹ ECPF I, au paragraphe 8.

¹² ECPF I, au paragraphe 10.

pourcentages suivants représentaient la mesure dans laquelle elle avait acquis chaque bien-fonds afin de l'utiliser dans ses activités commerciales, ou avait effectivement utilisé chaque bien-fonds pour ses activités commerciales :

- CDE : 85,77 %
- Campus principal : 43,2 %
- Campus sud : 27,52 %¹³

[22] Le ministre a établi de nouvelles cotisations au motif que trois rajustements devaient être apportés à la méthode initiale de l'appelante afin de la rendre conforme aux dispositions de la Loi, notamment l'article 141.01.

[23] Tout d'abord, le ministre était en désaccord avec l'évaluation que l'appelante avait faite de la superficie de certains édifices qu'elle a utilisés directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, directement pour effectuer des fournitures exonérées, et indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Ensuite, il n'acceptait pas le traitement que faisait l'appelante des aires communes extérieures de ses biens-fonds (les « aires communes extérieures »). Enfin, il estimait que la méthode initiale de l'appelante devait être modifiée par l'ajout d'un facteur de pondération ou d'indexation.

[24] L'appelante accepte les modifications proposées par le ministre en ce qui concerne la répartition de la superficie de certains édifices. L'ECPF I indique ce qui suit :

[TRADUCTION]

À la suite de la délivrance des nouvelles cotisations portées en appel, l'appelante a accepté certains des rajustements proposés par le ministre (en appliquant la méthode de l'appelante). En conséquence, l'appelante affirme maintenant que la mesure dans laquelle chacun de ses biens-fonds a été utilisé dans le cadre d'activités commerciales est la suivante¹⁴ :

¹³ ECPF I, au paragraphe 11.

¹⁴ ECPF I, au paragraphe 19.

Bien-fonds	Pourcentage de l'utilisation
Centre de développement de l'enfant	81,20 %
Campus principal	41,33 %
Campus sud	25,86 %

[25] J'appellerai « **méthode définitive de l'appelante** » la méthode employée par l'appelante pour établir ces pourcentages et « **pourcentages définitifs de l'appelante** » les pourcentages ainsi établis.

[26] L'appelante n'accepte pas le traitement que fait le ministre des aires communes extérieures, ni l'ajout d'un facteur d'indexation.

[27] Les parties ont fourni dans l'ECPF I la description générale suivante de la méthode conçue par l'intimée (la « **méthode de l'intimée** ») :

[TRADUCTION]

Le ministre est d'avis qu'il faut tenir compte de la totalité de chacun des biens-fonds de l'appelante dans le calcul de la proportion d'utilisation dans le cadre d'une activité commerciale. Le ministre est d'avis que les aires extérieures autres que les parcs de stationnement, comme les espaces verts, les voies, les trottoirs et les espaces paysagers, ne servaient pas à effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Partant de ce principe, le ministre est d'avis que la méthode de l'appelante doit être appliquée de façon à inclure ces aires extérieures dans le calcul de la proportion de l'utilisation pour les activités commerciales de l'appelante.

Le ministre est d'avis qu'un mécanisme de pondération ou d'indexation doit être employé pour tenir compte des différents types de superficies à chacun des biens-fonds de l'appelante. Le ministre a établi les coûts de remplacement des divers édifices situés sur chacun des biens-fonds et a utilisé ces renseignements pour appliquer un facteur d'indexation aux biens-fonds de l'appelante¹⁵.

[28] Le ministre, appliquant la méthode de l'intimée et après avoir apporté des rajustements au calcul initial fait par l'appelante de l'utilisation de la superficie dans certains édifices, a établi comme suit la mesure dans laquelle chacun des

¹⁵ ECPF I, aux paragraphes 13 et 14.

biens-fonds de l'appelante a été utilisé au cours de la période en cause dans le cadre d'activités commerciales (les « **pourcentages de l'intimée** ») :

- CDE : 69,91 %
- Campus principal : 18,06 %
- Campus sud : 11,93 %¹⁶

[29] Le ministre a par conséquent établi une cotisation à l'égard de l'appelante qui augmentait ses impôts nets d'environ 3,9 millions de dollars pour les périodes en cause¹⁷.

[30] Bien qu'elles ne s'accordent pas sur le traitement des aires communes extérieures et sur l'ajout d'un facteur de pondération ou d'indexation à la méthode définitive de l'appelante, les parties s'entendent sur l'utilisation réelle de la superficie de chaque édifice en cause. En particulier, la méthode définitive de l'appelante et la méthode de l'intimée en arrivent au même résultat en ce qui concerne la mesure (en mètres carrés) dans laquelle l'appelante a utilisé chaque édifice directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, directement pour effectuer des fournitures exonérées, et indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées¹⁸.

IV. La méthode de l'appelante

[31] Monsieur Klaiber a expliqué à la Cour les méthodes initiale et définitive de l'appelante.

[32] Comme le précise l'ECPF I, l'appelante a indiqué pour chaque édifice¹⁹ situé sur ses biens-fonds la superficie totale (en mètres carrés) qui était utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie,

¹⁶ ECPF I, au paragraphe 15.

¹⁷ Voir la pièce F de l'ECPF I.

¹⁸ ECPF I, aux paragraphes 8 et 9.

¹⁹ Y compris les parcs de stationnement.

directement pour effectuer des fournitures exonérées, et indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées²⁰.

[33] Monsieur Klaiber a expliqué la méthode employée par l'appelante pour établir l'utilisation d'une superficie donnée²¹. Il a souligné le fait que l'appelante a essayé d'utiliser des [TRADUCTION] « renseignements facilement accessibles ».

[34] Son service a d'abord travaillé avec le groupe de l'entretien et du développement des installations de l'appelante. Ce groupe dispose d'une base de données comportant des renseignements liés à la superficie des terrains et des édifices de l'appelante. Cette base de données renferme des renseignements détaillés sur chaque édifice qui précisent chaque salle située dans l'édifice, la superficie de la salle, le nom de la salle et l'utilisation que fait l'appelante de la salle.

[35] Monsieur Klaiber et son personnel ont examiné la totalité de la superficie de chaque étage de chaque édifice et ont attribué la superficie de chaque salle et de chaque aire commune à une utilisation directe pour effectuer des fournitures exonérées, à une utilisation directe pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, ou à une utilisation indirecte pour effectuer à la fois des fournitures exonérées et des fournitures taxables (les « **aires communes intérieures** »)²².

[36] Il a noté que la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées comprenait les salles de cours et les laboratoires de recherche qui n'étaient pas loués à des tiers. La superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables comprenait les établissements de restauration, les librairies, les parcs de stationnement et les aires louées à d'autres parties.

[37] Les aires communes intérieures comprenaient les locaux d'entretien, les corridors et passages, les toilettes, et ainsi de suite. Il a expliqué que ces aires servaient d'appui aux [TRADUCTION] « activités pouvant faire l'objet d'une imputation directe » exercées dans l'édifice en cause.

²⁰ ECPF I, au paragraphe 8.

²¹ Transcription, témoignage de M. Klaiber, aux pages 30 à 54.

²² M. Klaiber a qualifié les aires communes intérieures d'aires à usage mixte.

[38] Les pièces A3, A4 et A5 résument les calculs de l'appelante pour chaque salle dans chaque édifice des biens-fonds de l'appelante. Ces pièces renferment 270 pages de calculs relatifs à des milliers de salles situées dans 90 édifices (y compris les parcs de stationnement) occupant une superficie d'environ 898 000 mètres carrés.

[39] L'appelante a ensuite combiné les chiffres calculés pour les édifices de ses biens-fonds. Plus précisément, pour chacun de ses trois biens-fonds, l'appelante a calculé la superficie en mètres carrés qu'elle utilisait directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, la superficie en mètres carrés qu'elle utilisait directement pour effectuer des fournitures exonérées, et la superficie en mètres carrés des aires communes intérieures²³.

[40] À un certain moment, l'appelante a examiné ces calculs avec l'ARC et a accepté d'y apporter certaines modifications proposées par l'ARC concernant l'utilisation établie par l'appelante de la superficie située dans les édifices. Les pièces B, C et D de l'ECPF I indiquent l'affectation convenue entre les parties de la superficie de chaque édifice des biens-fonds de l'appelante²⁴.

[41] La pièce B de l'ECPF I renferme les chiffres dont l'appelante et l'intimée ont convenu pour le terrain occupé par le CDE. L'appelante y a indiqué sept édifices. La pièce B montre le total des calculs effectués salle par salle pour chaque édifice situé sur le terrain occupé par le CDE, ventilé selon la superficie en mètres carrés utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, la superficie en mètres carrés utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées et la superficie en mètres carrés utilisée indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées (les aires communes intérieures).

[42] Les superficies en mètres carrés pour les sept édifices sont ensuite additionnées pour donner les résultats suivants :

- l'appelante a utilisé 30 261,78 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie;

²³ Transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 34.

²⁴ ECPF I, note de bas de page 1. Voir aussi la transcription aux pages 45, 96 et 102.

- l'appelante a utilisé 7 004,81 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures exonérées;
- l'appelante a utilisé 1 582,81 mètres carrés indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[43] La pièce C renferme les mêmes calculs pour les édifices situés au campus principal. L'appelante recense soixante-dix-sept édifices au campus principal. Les calculs totaux pour les soixante-dix-sept édifices sont les suivants :

- l'appelante a utilisé 258 842 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie;
- l'appelante a utilisé 367 485 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures exonérées;
- l'appelante a utilisé 27 863 mètres carrés indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[44] La pièce D renferme les mêmes calculs pour les édifices situés au campus sud. L'appelante recense six édifices au campus sud. Les calculs totaux pour les six édifices sont les suivants :

- l'appelante a utilisé 53 001,3 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie;
- l'appelante a utilisé 151 941,6 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures exonérées.

[45] L'appelante soutient que la mesure dans laquelle un bien-fonds donné est utilisé dans le cadre d'activités commerciales est établie en prenant la superficie totale en mètres carrés de tous les édifices situés sur le bien-fonds en cause qui a été utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et en la divisant par la somme de la superficie totale en mètres carrés de ce bien-fonds utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et de la superficie totale en mètres carrés de ce bien-fonds utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées. En utilisant les chiffres indiqués dans les pièces B, C et D, on obtient les résultats suivants (les pourcentages définitifs de l'appelante), lesquels, selon l'appelante, représentent la mesure dans laquelle chaque bien-fonds a été utilisé dans le cadre d'activités commerciales :

- CDE : $30\,261,78 \div (30\,261,78 + 7\,004,81) = 81,2\%$ ²⁵
- campus principal : $258\,842 \div (258\,842 + 367\,485) = 41,33\%$ ²⁶
- campus sud : $53\,001,3 \div (53\,001,3 + 151\,941,6) = 25,86\%$ ²⁷

[46] L'appelante soutient qu'elle a droit aux crédits de taxe sur les intrants obtenus en appliquant les pourcentages définitifs de l'appelante à la TPS payée ou réputée avoir été payée au cours des périodes de déclaration pertinentes, comme il est indiqué dans la pièce A de l'ECPF I.

[47] Par exemple, la pièce A montre que les parties ont convenu que la TPS à l'égard de laquelle l'appelante avait le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants au mois d'août 2007 s'élevait à 543 700 \$. L'appelante soutient qu'elle avait le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants correspondant à 81,2 % de ce montant.

[48] La méthode définitive de l'appelante suppose que l'appelante a acquis tous ses biens-fonds dans le but d'effectuer des fournitures taxables ou des fournitures exonérées.

V. La méthode de l'intimée

[49] L'intimée n'accepte pas la méthode de l'appelante. Elle n'est pas convaincue qu'elle est conforme à l'article 141.01. Elle propose une méthode conçue par l'ARC, qui consiste à partir des calculs de l'appelante pour y apporter ensuite deux rajustements importants. Tout d'abord, elle traite les aires communes extérieures comme des superficies qui n'ont pas été utilisées pour effectuer une fourniture taxable pour une contrepartie²⁸. Ensuite, elle applique un facteur de pondération ou d'indexation fondé sur le coût de remplacement des divers édifices situés sur les biens-fonds de l'appelante.

[50] Monsieur Kinzner a expliqué à la Cour la méthode de l'ARC.

²⁵ ECPF I, au paragraphe 19; transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 79.

²⁶ ECPF I, au paragraphe 19; transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 103.

²⁷ ECPF I, au paragraphe 19; transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 121.

²⁸ ECPF I, au paragraphe 13.

[51] L'ARC est partie des chiffres que renferment les pièces B, C et D de l'ECPF I pour chaque édifice sur les biens-fonds de l'appelante. Il s'agit des chiffres que l'appelante a utilisés, dans sa méthode définitive, pour établir la mesure dans laquelle elle a utilisé ses biens-fonds pour ses activités commerciales. Les chiffres représentent la superficie en mètres carrés de chaque édifice directement utilisée pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, la superficie en mètres carrés directement utilisée pour effectuer des fournitures exonérées et la superficie en mètres carrés indirectement utilisée pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées²⁹.

[52] L'ARC a ensuite rajusté les calculs indiqués dans les pièces B, C et D de l'ECPF I en supposant que l'appelante n'a pas utilisé les aires communes extérieures indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées³⁰. Comme il est indiqué aux pièces B, C, et D respectivement de l'ECPF I, la superficie des aires communes extérieures pour chaque bien-fonds est la suivante :

- 168 420 mètres carrés pour les aires communes extérieures situées sur le CDE;
- 567 183 mètres carrés pour les aires communes extérieures situées sur le campus principal;
- 31 614 mètres carrés pour les aires communes extérieures situées sur le campus sud.

[53] Monsieur Kinzner a témoigné que l'appelante utilisait les aires communes extérieures du CDE et du campus principal pour des activités exonérées³¹. Il a également témoigné que l'appelante utilisait 22 795 mètres carrés des aires communes extérieures situées au campus sud aux fins d'activités exonérées. L'ARC a conclu que l'appelante n'utilisait pas les 8 819 mètres carrés restants des aires

²⁹ Pièce R3, à la page 375; transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 154 et 155.

³⁰ Pièce R3, à la page 375; pièce R4, à la page 447; pièce R5, à la page 535.

³¹ Transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 143 et 170.

communes extérieures du campus sud pour des activités exonérées, mais qu'elle louait plutôt le terrain comme faisant partie du garage³².

[54] Monsieur Kinzner m'a renvoyé aux pièces R3, R4 et R5, qui montrent les rajustements apportés par l'ARC à la méthode définitive de l'appelante.

[55] En ce qui concerne le CDE, la pièce R3 montre que l'ARC n'a pas modifié la superficie que l'appelante a utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie ni la superficie que l'appelante a utilisée indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Cependant, l'ARC a ajouté 168 420 mètres carrés, soit la superficie des aires communes extérieures, à la superficie utilisée par l'appelante directement pour effectuer des fournitures exonérées, la faisant passer de 7 004,81 à 175 424,81 mètres carrés³³.

[56] La pièce R4 montre les rajustements similaires effectués par l'ARC aux chiffres de l'appelante figurant dans la pièce C de l'ECPF I en ce qui concerne le campus principal. La superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables et celle utilisée indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées ne changent pas. L'ARC a ajouté 567 183 mètres carrés, soit les aires communes extérieures, à la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées, la faisant passer de 367 485 à 934 669 mètres carrés³⁴.

[57] L'ARC a rajusté de la même manière les chiffres indiqués par l'appelante dans la pièce D de l'ECPF I en ce qui concerne le campus sud. Elle a haussé la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables en y ajoutant les 8 819 mètres carrés de l'aire commune extérieure qui était loués comme faisant partie du garage, la faisant passer de 53 001 à 61 820 mètres carrés. Elle a ajouté les aires communes extérieures restantes, soit 22 795 mètres carrés, à la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées, la faisant passer de 151 941 à 174 736 mètres carrés³⁵.

³² Transcription, témoignage de M. Kinzner, à la page 185.

³³ Pièce R3, annexe B, à la page 375.

³⁴ Pièce R4, annexe C, à la page 447.

³⁵ Pièce R5, annexe B, à la page 555.

[58] Après avoir rajusté les calculs de l'appelante relatifs aux aires communes extérieures, l'ARC a ensuite appliqué ce qu'elle appelle un [TRADUCTION] « indice de pondération » à ses calculs en mètres carrés.

[59] Un évaluateur de l'ARC, David Jang, a estimé les coûts de remplacement des édifices, des parcs de stationnement et des espaces paysagers des biens-fonds de l'appelante (appelés les « améliorations » dans l'ECPF II)³⁶. M. Jang a calculé le coût de remplacement total de chacune des améliorations au 30 septembre 2011³⁷.

[60] Les annexes de la pièce R3 exposent l'application du facteur d'indexation de l'ARC aux terrains du CDE.

[61] Le vérificateur de l'ARC, appliquant le coût de remplacement établi par l'évaluateur de l'ARC, a calculé un coût par pied carré pour chacun des sept édifices et pour les aires communes extérieures situés sur les terrains du CDE comme suit :

- CDE : 230,57 \$ le pied carré;
- Expédition et réception : 204,53 \$ le pied carré;
- Entrepôt : 32,13 \$ le pied carré;
- Entrepôt : 32,13 \$ le pied carré;
- Trois parcs de stationnement : 5,05 \$ le pied carré;
- Espaces verts (voies, trottoirs, espaces paysagers, forêt) (les aires communes extérieures) : 4,25 \$ le pied carré³⁸.

[62] L'ARC a utilisé le coût par pied carré comme indice de pondération et l'a appliqué à la ventilation par mètre carré acceptée par les parties pour les sept édifices du CDE³⁹.

³⁶ Paragraphe 1 de l'exposé conjoint partiel des faits (preuve de l'évaluateur) (« ECPF II »); transcription, témoignage de M. Kinzner, à la page 148.

³⁷ ECPF II, au paragraphe 2.

³⁸ Pièce R3, annexe C, à la page 377; transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 149 à 151.

[63] Par exemple, en ce qui concerne l'édifice d'expédition et de réception du CDE, les parties se sont entendues sur le fait que l'appelante a utilisé 1 867 mètres carrés de l'édifice directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et 3 592 mètres carrés directement pour effectuer des fournitures exonérées⁴⁰. L'ARC a appliqué son indice de pondération comme suit :

- elle a d'abord calculé la superficie commerciale pondérée de l'édifice en multipliant la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie par l'indice de pondération (le coût par pied carré pour l'édifice), soit $1\,867 \text{ mètres carrés} \times 204,53 = 381\,857,51$;
- elle a ensuite calculé la superficie exonérée pondérée de l'édifice en multipliant la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées par l'indice de pondération (le coût par pied carré pour l'édifice), soit $3\,592 \times 204,53 = 734\,671,76$;
- elle a ensuite fait le total de ces chiffres pour obtenir une superficie totale pondérée pour l'édifice, soit $1\,116\,529 (381\,857 + 734\,671)$.

[64] L'ARC a effectué le même calcul pour chacun des six autres édifices du bien-fonds du CDE⁴¹.

[65] Un calcul a également été fait pour les aires communes extérieures. Plus précisément, le vérificateur de l'ARC est parti des 168 420 mètres carrés que les parties ont acceptés comme constituant la superficie des aires communes extérieures du CDE⁴². Comme M. Kinzner a supposé que la totalité de cette superficie était « exonérée », il a calculé que la superficie exonérée pondérée pour la totalité des aires communes extérieures était égale à la superficie des aires communes extérieures multipliée par l'indice de pondération (le coût par pied carré

³⁹ Pièce R3, annexe D, à la page 378; transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 157 à 162.

⁴⁰ Pièce B de l'ECPF I.

⁴¹ En ce qui concerne l'édifice du CDE lui-même, elle a réparti la superficie à usage mixte (1 583 mètres carrés) entre les espaces commerciaux et exonérés. Ce calcul n'a pas été effectué pour les autres édifices des biens-fonds de l'appelante.

⁴² Pièce B de l'ECPF I.

pour les améliorations apportées aux aires communes extérieures), soit $168\,420 \times 4,25 = 715\,785^{43}$.

[66] L'ARC a ensuite additionné la superficie commerciale pondérée, la superficie exonérée pondérée et la superficie totale pondérée pour le bien-fonds du CDE pour obtenir les résultats suivants :

- superficie pondérée en mètres carrés utilisée pour les activités commerciales : 3 888 152,35;
- superficie pondérée en mètres carrés utilisée pour les activités exonérées : 1 673 408,46⁴⁴;
- superficie totale pondérée : 5 561 560,81.

[67] L'ARC a utilisé la même méthode pour appliquer le facteur d'indexation au campus principal. Elle a utilisé le coût par pied carré comme indice de pondération et l'a appliqué au calcul accepté de la superficie en mètres carrés utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, de la superficie en mètres carrés utilisée directement pour effectuer des fournitures exonérées et de la superficie en mètres carrés utilisée indirectement pour effectuer des fournitures pour les édifices du campus principal⁴⁵.

[68] En ce qui concerne les aires communes extérieures, le vérificateur a commencé par prendre les 567 183 mètres carrés acceptés par les parties comme constituant la superficie des aires communes extérieures du campus principal⁴⁶. Comme le vérificateur de l'ARC a supposé que la totalité de cette superficie était « exonérée », il a calculé que la superficie exonérée pondérée pour la totalité des aires communes extérieures correspondait à la superficie des aires communes extérieures multipliée par l'indice de pondération (le coût par pied carré pour les

⁴³ Pièce R3, annexe D, à la page 378.

⁴⁴ Laquelle inclut une superficie pondérée de 715 785 mètres carrés pour les aires communes extérieures.

⁴⁵ Pièce R4, annexe D et annexe E, aux pages 448 à 455; transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 172 à 175.

⁴⁶ Pièce C de l'ECPF I.

améliorations apportées aux aires communes extérieures), soit $567\,183 \times 4,25 = 2\,410\,528^{47}$.

[69] L'ARC a ensuite additionné la superficie commerciale pondérée, la superficie exonérée pondérée et la superficie totale pondérée pour le campus principal, y compris les aires communes extérieures, pour obtenir les résultats suivants :

- superficie pondérée en mètres carrés utilisée pour les activités commerciales : 18 824 279;
- superficie pondérée en mètres carrés utilisée pour les activités exonérées : 85 426 040;
- superficie totale pondérée : 104 250 320⁴⁸.

[70] L'ARC a utilisé la même méthode d'indexation pour chaque édifice du campus sud et pour les aires communes extérieures du campus sud, pour obtenir les résultats suivants :

- superficie pondérée en mètres carrés utilisée pour les activités commerciales : 5 152 150;
- superficie pondérée en mètres carrés utilisée pour les activités exonérées : 38 016 992;
- superficie totale pondérée : 43 169 142⁴⁹.

[71] L'ARC a ensuite établi la mesure dans laquelle l'appelante avait utilisé chaque bien-fonds pour des activités commerciales en prenant pour chacun le chiffre qu'elle avait calculé comme correspondant à la superficie totale pondérée utilisée pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et en le divisant par la superficie totale pondérée pour le bien-fonds. Elle a ainsi obtenu les pourcentages suivants (c.-à-d. les pourcentages de l'intimée) :

⁴⁷ Pièce R4, annexe E, à la page 454.

⁴⁸ Pièce R4, annexe E, à la page 454.

⁴⁹ Pièce R5, annexe D, à la page 539; transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 183 et 184.

- CDE : 69,91 % (3 888 152 ÷ 5 561 561);
- Campus principal : 18,06 % (18 824 279 ÷ 104 250 320);
- Campus sud : 11,93 % (5 152 150 ÷ 43 169 142)⁵⁰.

[72] L'intimée estime que l'appelante a droit aux crédits de taxe sur les intrants calculés en appliquant les pourcentages de l'intimée au montant de TPS accepté que l'appelante a payé ou est présumée avoir payé à l'égard de chaque bien-fonds⁵¹. Par exemple, la pièce A de l'ECPF I montre que le montant de TPS admissible pour la période de déclaration du mois d'août 2007 de l'appelante à l'égard du CDE s'élevait à 543 700,11 \$. Le ministre est d'avis que l'appelante avait droit à un crédit de taxe sur les intrants correspondant à 69,91 % de ce montant⁵².

VI. La loi

[73] Le paragraphe 169(1) de la Loi énonce les règles générales qui s'appliquent aux demandes de crédits de taxe sur les intrants. Les parties pertinentes du paragraphe 169(1) sont libellées comme suit :

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;

⁵⁰ Paragraphe 15 de l'ECPF I.

⁵¹ Les montants acceptés sont exposés à la pièce A de l'ECPF I.

⁵² Pièce R3, annexe E, à la page 379; voir aussi la pièce R4, annexe F, à la page 457 et la pièce R5, annexe E, à la page 540.

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.

[74] Les présents appels ont trait au droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants relativement à l'acquisition de biens immeubles qui font partie de ses immobilisations et aux améliorations subséquentes aux biens immeubles. En vertu de l'alinéa *c)* de la définition de l'élément B, au paragraphe 169(1), un inscrit à la TPS a le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants pour la TPS qu'il a payée relativement à l'acquisition d'un bien immeuble qui fait partie de ses immobilisations selon la mesure dans laquelle il a acquis le bien pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales. En ce qui concerne les améliorations apportées aux biens immeubles qui font partie de ses immobilisations, l'alinéa *b)* de la définition de l'élément B, au paragraphe 169(1), permet à une personne qui est un inscrit de demander un crédit de taxe sur les intrants selon la mesure dans laquelle elle a utilisé le bien immeuble qui fait partie de ses immobilisations dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition de ce bien immeuble.

[75] Le paragraphe 209(1) dispose que les paragraphes 199(2) à 199(4), 200(2) et 200(3) s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, à certains biens immeubles acquis par un inscrit qui est un organisme de services publics comme s'il s'agissait de biens meubles. Ces paragraphes s'appliquent aux biens immeubles qu'un organisme de services publics acquiert pour les utiliser à titre d'immobilisations ou, dans le cas du paragraphe 199(4), aux améliorations qu'il apporte à ses biens immeubles qui font partie de ses immobilisations.

[76] L'appelante est un organisme de services publics. Par conséquent, en premier lieu, le paragraphe 209(1) s'appliquerait à toute acquisition des biens-fonds de l'appelante ainsi qu'aux améliorations apportées à ces biens-fonds.

[77] Les paragraphes 199(2) à 199(4) énoncent les règles qui sont généralement appelées le critère de l'utilisation principale. L'effet combiné de ces dispositions et du paragraphe 209(1) est que la taxe payable par un organisme de services publics inscrit à l'égard de l'acquisition de biens immeubles qui font partie de ses immobilisations n'est incluse dans le calcul du crédit de taxe sur les intrants de cet organisme que si les biens immeubles ont été acquis pour être utilisés principalement dans le cadre de ses activités commerciales⁵³. Une règle similaire s'applique aux améliorations apportées à ces biens immeubles. La taxe payable à l'égard des améliorations n'est incluse dans le calcul du crédit de taxe sur les intrants de l'organisme de services publics que si, au moment où cette taxe est payée ou devient payable, les biens immeubles faisant partie des immobilisations sont utilisés principalement dans le cadre de ses activités commerciales⁵⁴.

[78] Je crois comprendre que l'appelante, avant de faire les choix selon l'article 211 le 1^{er} février 2006, n'avait pas le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants à l'égard de ses biens-fonds parce qu'elle n'utilisait pas ces immeubles principalement dans le cadre de ses activités commerciales.

[79] L'article 211 prévoit un mécanisme permettant à certains organismes de services publics de demander des crédits de taxe sur les intrants à l'égard d'immeubles qu'ils n'utilisent pas principalement dans le cadre d'activités commerciales. De plus, une conséquence de ce choix est que certaines fournitures exonérées des immeubles deviennent des fournitures taxables.

[80] Le paragraphe 211(1) dispose notamment que lorsqu'un organisme de services publics fait un choix relativement à un immeuble qui est son immobilisation, l'article 209 ne s'applique pas à l'immeuble en cause. Par conséquent, un organisme de services publics a le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants à l'égard de cet immeuble même si celui-ci est utilisé principalement pour des activités non commerciales.

⁵³ Paragraphes 209(1) et 199(2).

⁵⁴ Paragraphes 209(1) et 199(4).

[81] En outre, les fournitures de l'immeuble qui seraient exonérées en raison de l'application de l'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V⁵⁵ ou de l'article 25 de la partie VI de l'annexe V⁵⁶ sont exclues de l'exonération en vertu de ces articles.

[82] Selon la preuve dont je suis saisi, avant le 1^{er} février 2006, l'appelante a réalisé d'importantes fournitures exonérées d'immeubles par voie de location. En raison des choix faits aux termes de l'article 211, ces fournitures sont devenues des fournitures taxables.

[83] Une fois qu'un organisme de services publics fait un choix en vertu du paragraphe 211(1), il est réputé, en vertu de l'alinéa 211(2)a), avoir fait, immédiatement avant le jour de l'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-là⁵⁷.

[84] Aux termes de l'alinéa 211(2)b), un organisme de services publics est réputé avoir reçu le jour de l'entrée en vigueur du choix une fourniture taxable de l'immeuble par vente et avoir payé, ce jour-là et relativement à la fourniture, une taxe égale à la teneur en taxe de l'immeuble.

[85] L'appelante a fait des choix prenant effet le 1^{er} février 2006 en vertu de l'article 211 en ce qui concerne le CDE, le campus principal et le campus sud. Par conséquent, elle a été réputée avoir effectué une fourniture de chacun des biens-fonds immédiatement avant le 1^{er} février 2006 et avoir acquis chacun des biens-fonds le 1^{er} février 2006.

[86] Il n'y a pas de litige au sujet de la fourniture réputée visée à l'alinéa 211(1)a) de chacun des trois biens-fonds, ni de la question de savoir si l'appelante peut

⁵⁵ L'article 1 de la partie V.1 de l'annexe V exclut certaines fournitures effectuées par des organismes de bienfaisance.

⁵⁶ L'article 25 de la partie VI de l'annexe V exclut certaines fournitures d'immeubles effectuées par un organisme de services publics.

⁵⁷ Le terme « teneur en taxe » est défini au paragraphe 123(1).

demander un crédit de taxe sur les intrants pour compenser la taxe qu'elle est réputée avoir perçue⁵⁸.

[87] La question que doit trancher la Cour est celle de savoir si l'appelante peut demander des crédits de taxe sur les intrants relativement à la taxe qu'elle est réputée avoir payée lorsqu'elle a fait les choix et la TPS qu'elle a par la suite payée à l'égard des améliorations apportées à ses biens-fonds.

[88] La majorité des crédits de taxe sur les intrants en cause ont trait à la TPS que l'appelante est réputée avoir payée conformément à l'alinéa 211(2)*b*) à l'égard de l'acquisition réputée de ses biens-fonds. En vertu du paragraphe 169(1), l'appelante a le droit de demander un crédit pour cette taxe selon la mesure (exprimée en pourcentage) dans laquelle elle a acquis les biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales.

[89] Les parties ne s'entendent pas non plus sur le montant des crédits de taxe sur les intrants auxquels l'appelante a droit relativement à la taxe payée ou payable, après l'acquisition réputée, à l'égard des améliorations apportées aux biens-fonds. Comme les biens-fonds de l'appelante font partie de ses immobilisations et que l'appelante a fait les choix en vertu du paragraphe 211(1), l'alinéa 169(1)*b*) et les règles sur le changement d'utilisation de l'article 206 doivent être appliqués pour décider du droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants relativement à la taxe payée pour les améliorations des biens-fonds. Ces dispositions ont trait à l'utilisation réelle que l'appelante fait des biens-fonds.

[90] Peu importe les dispositions qui s'appliquent, le droit pour l'appelante de demander des crédits de taxe sur les intrants dépend de son utilisation prévue ou réelle des biens-fonds dans le cadre de ses activités commerciales. L'expression « activité commerciale » est définie au paragraphe 123(1). Les parties pertinentes de la définition pour ce qui concerne les présents appels sont les suivantes :

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

[...]

⁵⁸ Je suppose qu'on a demandé un crédit de taxe sur les intrants en compensation 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.

[91] Le terme « entreprise » est défini au paragraphe 123(1) comme suit :

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.

[92] En vertu de la Loi, le terme « entreprise » a un sens plus large que le terme « activité commerciale ». Une entreprise comprend la totalité des activités d'une personne, peu importe que ces activités soient liées à la réalisation de fournitures taxables ou de fournitures exonérées. Il s'agit là d'une distinction importante pour comprendre les diverses dispositions de la Loi, y compris les règles sur la répartition du crédit de taxe sur les intrants énoncées à l'article 141.01.

[93] Selon la preuve dont je suis saisi, j'ai conclu que l'appelante exploitait une seule entreprise, à savoir l'exploitation d'une université, et qu'elle exerçait toutes ses activités dans l'exploitation de cette entreprise. L'ensemble de l'entreprise constituait une activité commerciale de l'appelante, sauf dans la mesure où l'entreprise avait trait à la réalisation de fournitures exonérées.

[94] L'application du paragraphe 169(1) à la taxe payée pour les biens ou les services acquis par un inscrit pour son entreprise pour consommation ou utilisation directe lors d'une fourniture donnée est relativement simple. Par exemple, si l'inscrit acquiert le bien ou le service uniquement aux fins de consommation ou d'utilisation directe lors d'une fourniture taxable, alors le bien est consommé ou utilisé dans le cadre de l'activité commerciale de l'inscrit et l'inscrit a le droit de demander la totalité du crédit de taxe sur les intrants relativement à la taxe payée lors de l'acquisition du bien ou du service. En revanche, aucun crédit de taxe sur les intrants ne peut être demandé si l'inscrit acquiert le bien ou le service uniquement afin de le consommer ou de l'utiliser directement pour effectuer des fournitures exonérées.

[95] L'application du paragraphe 169(1) aux « coûts indirects », soit ceux liés aux biens ou aux services qui ne sont pas utilisés directement pour effectuer une fourniture taxable ou une fourniture exonérée, n'est pas aussi simple. Pour trancher une telle question, il faut tenir compte des règles sur la répartition des crédits de taxe sur les intrants à l'article 141.01.

[96] Les coûts indirects comprennent notamment les frais administratifs, les frais généraux et les frais à l'égard des aires communes tant à l'intérieur qu'à l'extérieur d'un édifice. Par exemple, dans la plupart des cas, le service de la paie d'une société qui réalise à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées ne participera pas directement à la réalisation de fournitures par cette société.

[97] Les dépenses du service de la 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 pour les activités de l'entreprise qui ont trait à la réalisation de fournitures exonérées. On peut soutenir que puisque le service de la paie ne participe pas directement à la réalisation de fournitures exonérées, il ne fait pas partie des activités de l'entreprise de l'inscrit qui consistent à effectuer les fournitures exonérées. S'il fallait accepter cet argument, alors toutes les activités du service de la paie seraient considérées comme ayant été exercées dans le cadre de l'activité commerciale de l'inscrit. Une telle interprétation permettrait à un inscrit qui réalise à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées de demander la totalité des crédits de taxe sur les intrants pour compenser les coûts indirects comme ceux engagés par son service de la paie.

[98] Le législateur a abordé cette question par l'ajout de l'article 141.01 en 1994, avec entrée en vigueur rétroactive à l'introduction de la TPS. Les paragraphes 141.01(2) et 141.01(3) précisent qu'au moment d'établir les crédits de taxe sur les intrants pour un inscrit qui se livre à la fois à des activités taxables et à des activités exonérées, il convient d'affecter tous les coûts de l'inscrit à la réalisation de fournitures.

[99] Le paragraphe 141.01(2) énonce une règle déterminative qui s'applique à l'acquisition d'un bien ou d'un service⁵⁹. Le paragraphe est libellé comme suit :

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 :

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;

⁵⁹ Cette règle s'applique aussi à l'importation d'un bien ou d'un service.

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.

[100] Le paragraphe 141.01(1) définit le terme « initiatives » comme signifiant les entreprises d'une personne, ses projets à risque et ses affaires de caractère commercial, et la réalisation de fournitures d'immeubles lui appartenant.

[101] Par exemple, les initiatives d'une personne exploitant une seule entreprise englobent toutes les activités de l'entreprise, y compris la réalisation de fournitures taxables et la réalisation de fournitures exonérées.

[102] Le paragraphe 141.01(2) s'applique à un bien ou à un service acquis⁶⁰ par la personne pour consommation ou utilisation dans le cadre de son entreprise. Conformément à l'alinéa 141.01(2)a), la personne est réputée, pour les besoins de la Loi, avoir acquis le bien ou le service pour consommation ou utilisation dans le cadre de ses activités commerciales dans la mesure où elle l'acquiert afin d'effectuer, pour une contrepartie, une fourniture taxable dans le cadre de l'initiative.

[103] En revanche, en vertu du sous-alinéa 141.01(2)b)(i), la personne est réputée avoir acquis le bien ou le service pour consommation ou utilisation hors du cadre de ses activités commerciales dans la mesure où elle l'acquiert afin d'effectuer, dans le cadre de son initiative, une fourniture autre qu'une fourniture taxable effectuée pour une contrepartie. Normalement, cette fourniture serait considérée comme une fourniture exonérée et une fourniture taxable réalisée sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique⁶¹.

⁶⁰ Ce paragraphe s'applique aussi aux biens ou aux services importés au Canada et aux biens ou aux services transférés dans une province participante.

⁶¹ Le paragraphe 141.01(4) prévoit que les biens ou les services acquis dans le but d'effectuer une fourniture taxable sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique peuvent être réputés avoir été acquis en vue d'effectuer une fourniture taxable pour une contrepartie.

[104] De plus, en vertu du sous-alinéa 141.01(2)b)(ii), la personne est réputée avoir acquis le bien ou le service afin de le consommer ou de l'utiliser hors du cadre de ses activités commerciales dans la mesure où elle acquiert le bien ou le service à une fin autre que celle d'effectuer une fourniture dans le cadre de l'initiative. Cette disposition s'applique lorsqu'une personne supporte des dépenses qui ne sont pas liées à l'entreprise de cette personne. D'ordinaire, ces dépenses sont des dépenses personnelles du propriétaire de l'entreprise ou d'une personne liée au propriétaire.

[105] Le paragraphe 141.01(2) vise le but poursuivi par la personne lorsqu'elle acquiert le bien ou le service, c'est-à-dire la consommation ou l'utilisation prévue du bien ou du service. Il s'agit notamment d'établir si l'intention était d'utiliser le bien ou le service pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, pour effectuer des fournitures exonérées ou pour réaliser une combinaison de ces fournitures⁶². La personne n'a le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants relativement à la taxe payée pour le bien ou le service que dans la mesure où elle avait l'intention d'utiliser le bien ou le service pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie.

[106] À mon avis, si une société engage une dépense dans le cadre de son entreprise (ou de son initiative), alors cette dépense sera toujours engagée dans le but d'effectuer une ou plusieurs fournitures. L'objet de l'entreprise est de tirer un revenu, c.-à-d. d'effectuer des fournitures. Par conséquent, le paragraphe 141.01(2) vise à ce que tous les coûts engagés par une personne dans le cadre de son entreprise soient liés à une fourniture donnée ou à plusieurs fournitures à l'égard desquelles ils ont été engagés.

[107] Il s'agit là d'un exercice relativement facile pour les biens ou les services qui peuvent être liés directement à la réalisation d'une fourniture taxable ou d'une fourniture exonérée. Le défi est de lier les coûts indirects aux diverses fournitures connexes.

⁶² En plus des fournitures taxables pour une contrepartie et des fournitures exonérées, la personne peut effectuer des fournitures taxables sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique. En règle générale, en vertu du paragraphe 141.04(4), ces fournitures sont considérées soit comme des fournitures taxables pour une contrepartie, soit comme des fournitures exonérées.

[108] Mon avis correspond à celui exprimé par le ministère des Finances dans sa note technique de février 1994, laquelle explique de la manière suivante l'objet de l'article 141.01 en ce qui concerne les coûts 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 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]

[109] Le paragraphe 141.01(3) renferme des règles identiques, sauf qu'il s'applique à la consommation ou à l'utilisation réelle du bien ou du service plutôt qu'à la consommation ou à l'utilisation prévue du bien ou du service au moment de son acquisition. Ce paragraphe est pertinent lorsqu'il est question des dispositions de la Loi qui visent la consommation ou l'utilisation réelle d'un bien ou d'un service au cours d'une période donnée, comme les règles sur le changement d'utilisation à l'article 206.

[110] L'autre règle relative au crédit de taxe sur les intrants qui est pertinente pour les présents appels est celle au paragraphe 141.01(5). L'alinéa 141.01(5)a) dispose notamment que la méthode utilisée par une personne au cours d'un exercice afin d'établir la mesure dans laquelle des biens ou des services sont acquis aux fins d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie ou à d'autres fins doit être juste et raisonnable et être suivie tout au long de l'exercice.

[111] L'alinéa 141.01(5)b) prévoit une règle identique pour la consommation ou l'utilisation réelle d'un bien ou d'un service. Il dispose notamment que la méthode utilisée par une personne pour établir la mesure dans laquelle les biens ou les services sont consommés ou utilisés en vue de réaliser des fournitures taxables pour une contrepartie ou à d'autres fins doit être juste et raisonnable et être suivie tout au long de l'exercice.

[112] La question de savoir ce qui est juste et raisonnable a été récemment abordée par mon collègue le juge Owen dans la décision *Sun Life du Canada, compagnie d'assurance-vie c. La Reine*⁶³. Il a déclaré ce qui suit à propos de la méthode proposée par l'appelante dans cette affaire, Sun Life du Canada, compagnie d'assurance-vie :

[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 déterminer 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

⁶³ 2015 CCI 37. Le juge Owen a rendu sa décision après la clôture de l'audition des appels. La Cour a offert aux parties la possibilité de présenter des observations écrites sur la décision du juge Owen et sur la décision de ma collègue la juge Campbell, *British Columbia Ferry Services Inc. c. La Reine*, 2014 CCI 305. La Cour a reçu des observations de l'intimée le 2 avril 2015 et de l'appelante le 6 avril 2015.

jugement et de bon sens. La détermination n'est pas fondée sur l'opinion 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).

[113] À mon avis, ce passage énonce bien l'état du droit en ce qui concerne l'application du critère de ce qui est juste et raisonnable énoncé au paragraphe 141.01(5).

VII. Application du droit aux faits

A. Taxe payée ou payable

[114] En vertu du paragraphe 169(1), le montant des crédits de taxe sur les intrants de l'appelante pour les périodes de déclaration pertinentes dépend, en premier lieu, du montant de la taxe qui, au cours des périodes de déclaration, est devenue payable par l'appelante ou a été payée par elle sans qu'elle soit devenue payable.

[115] Les parties s'entendent sur le montant de la taxe que l'appelante était réputée avoir payée le 1^{er} février 2006 à l'égard de son acquisition réputée de chacun de ses biens-fonds ainsi que sur le montant de la taxe payée au cours des périodes de déclaration subséquentes relativement aux améliorations apportées aux biens-fonds.

[116] La taxe payée relativement à l'acquisition réputée est égale à la teneur en taxe du bien-fonds à cette date. Comme nous l'avons mentionné précédemment, le terme « teneur en taxe » est défini au paragraphe 123(1). La définition est très longue.

[117] De façon générale, la teneur en taxe des biens-fonds de l'appelante au 1^{er} février 2006 correspondait à la taxe que l'appelante avait payée par le passé pour l'acquisition des biens-fonds et pour les améliorations apportées aux biens-fonds, à condition que cette taxe n'ait pu être recouvrée par voie de remboursement, de remise ou d'un autre moyen (la « TPS non recouvrable par remise »). Elle comprend toute taxe payée par l'appelante à l'égard de laquelle elle avait le droit de demander ou a demandé un crédit de taxe sur les intrants.

[118] Le paragraphe 6 de l'ECPF I indique ce qui suit : [TRADUCTION] « Une description détaillée de la teneur en taxe pour chaque bien-fonds au cours des périodes de déclaration en cause figure à la pièce A [de l'ECPF I] ».

[119] Monsieur Kinzner a précisé durant son témoignage que la pièce A de l'ECPF I indiquait en réalité l'**augmentation** de la TPS non recouvrable par remise pour les périodes de déclaration en cause indiquées dans la pièce A⁶⁴. Par exemple, à la première ligne de la pièce A de l'ECPF I, on indique une teneur en taxe de 543 700,01 \$ pour le CDE pendant la période de déclaration de l'appelante du mois d'août 2007. M. Kinzner a expliqué qu'il s'agissait là de la teneur en taxe (au sens du paragraphe 123(1)) applicable au bien-fonds en juin 2007⁶⁵. En d'autres termes, elle comprend la TPS non recouvrable par remise payée avant la disposition réputée du 1^{er} février 2006 et la taxe non recouvrable par remise payée relativement aux améliorations après la disposition réputée⁶⁶. À la quatrième ligne de la pièce A, on indique une teneur en taxe de 127 673,54 \$ pour le CDE au cours de la période de déclaration de l'appelante du mois de février 2009. M. Kinzner a expliqué que cela représentait la TPS non recouvrable par remise que l'appelante avait payée entre les mois de juillet 2007 et de mars 2008 relativement aux améliorations apportées aux biens-fonds⁶⁷.

[120] À la sixième ligne de la pièce A, on indique une teneur en taxe de 23 459,98 \$ pour le bien-fonds du CDE au cours de la période de déclaration de l'appelante du mois de décembre 2010. M. Kinzner a expliqué qu'elle correspondait à la tranche de la TPS non recouvrable par remise que l'appelante avait payée entre les mois d'avril 2008 et de mars 2009 relativement aux améliorations apportées au bien-fonds⁶⁸.

⁶⁴ Transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 163 et 164.

⁶⁵ La pièce R3, à la page 373, montre la taxe qui est devenue payable entre les mois d'août 2005 et de juin 2007.

⁶⁶ L'appelante a le droit, en vertu de l'article 225, à un crédit de taxe sur les intrants pour la période de déclaration au cours de laquelle la taxe est devenue payable ou au cours d'une période de déclaration subséquente, sous réserve d'un délai de prescription de deux ans ou de quatre ans. Les faits qui m'ont été présentés n'indiquent pas clairement si l'appelante était assujettie à un délai de prescription de deux ans ou de quatre ans.

⁶⁷ Voir la page 373 de la pièce R3.

⁶⁸ Voir la page 373 de la pièce R3.

[121] Je suis déçu que les avocats aient déposé un exposé conjoint partiel des faits qui nécessitait des « explications » de la part d'un témoin. Néanmoins, les parties se sont entendues sur le montant de la taxe que l'appelante était réputée avoir payée lors de la disposition réputée et qu'elle a effectivement payée relativement aux améliorations subséquentes.

B. La mesure dans laquelle les biens-fonds de l'appelante ont été acquis en vue d'être utilisés ou ont été utilisés pour des activités commerciales

[122] Le montant de la taxe payée ou payable à l'égard des périodes en cause ayant été établi, l'appelante doit ensuite établir la mesure dans laquelle elle a utilisé ses biens-fonds dans le cadre de ses activités commerciales. J'examinerai d'abord la disposition réputée, le 1^{er} février 2006, des biens-fonds de l'appelante.

[123] L'appelante exploite une seule entreprise qui effectue à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Elle a acquis ses biens-fonds dans le cadre de l'exploitation de son entreprise. Dans une telle situation, l'appelante doit établir la mesure dans laquelle elle a acquis les biens-fonds pour les utiliser afin d'effectuer des activités commerciales et la mesure dans laquelle elle a acquis ces biens-fonds afin de réaliser des fournitures exonérées⁶⁹.

[124] Pour une entité qui, telle l'appelante, exploite une vaste et complexe entreprise, la mesure dans laquelle elle acquiert des biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales ne pourra jamais être établie avec exactitude. Il s'agira toujours d'une estimation. La question n'est pas de savoir si la méthode définitive de l'appelante permet d'établir de manière exacte la mesure dans laquelle l'appelante a acquis ses biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales ou si la méthode de l'intimée est meilleure que la méthode définitive de l'appelante.

[125] La question est de savoir si la méthode définitive de l'appelante permet d'obtenir une estimation juste et raisonnable de la mesure dans laquelle l'appelante a acquis ses biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales. Dans la plupart des cas, il y aura plus d'une méthode juste et raisonnable.

⁶⁹ Paragraphe 169(1).

[126] La méthode définitive de l'appelante présume que l'appelante a acquis tous ses biens-fonds dans le cadre de son entreprise afin d'effectuer soit des fournitures taxables, soit des fournitures exonérées. Plus précisément, l'appelante suppose qu'elle a acquis la totalité de ses biens-fonds pour les utiliser directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, pour les utiliser directement pour effectuer des fournitures exonérées, ou pour les utiliser indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[127] Cette hypothèse correspond à la preuve qui m'a été présentée. La preuve de l'appelante montre clairement qu'elle a acquis chacun de ses biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de son entreprise consistant à exploiter une université. L'intimée ne remet pas en cause cette preuve. En fait, la méthode de l'intimée est fondée sur la même hypothèse.

[128] Le résultat de l'application de la méthode définitive de l'appelante est que la mesure dans laquelle l'appelante a utilisé ses biens-fonds pour ses activités commerciales est fondée sur la superficie de ces biens-fonds qui a été directement utilisée pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et sur la superficie qui a été directement utilisée pour effectuer des fournitures exonérées.

[129] En utilisant cette méthode pour obtenir ses pourcentages, l'appelante a tenu compte de la superficie de chaque campus pour établir si elle utilisait cette superficie directement pour effectuer des fournitures taxables, directement pour effectuer des fournitures exonérées ou indirectement pour effectuer des fournitures. En ce qui concerne la superficie utilisée directement pour effectuer des fournitures, l'appelante a examiné les milliers de salles que renferment les sept édifices du CDE, les soixante-dix-sept édifices du campus principal et les six édifices du campus sud.

[130] L'appelante a supposé que le pourcentage obtenu en comparant la superficie utilisée **directement** pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie à la superficie utilisée **directement** pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et des fournitures exonérées rend raisonnablement compte de la mesure dans laquelle tous les biens-fonds ont été acquis pour être utilisés dans le cadre des activités commerciales de l'appelante.

[131] Par conséquent, l'appelante a établi la mesure dans laquelle les aires communes extérieures et les aires communes intérieures ont été utilisées dans le cadre de ses activités commerciales en se fondant sur ce qu'elle estimait être la

mesure dans laquelle la superficie de tous les édifices de ses biens-fonds⁷⁰ avait été utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Il s'agit là d'une hypothèse raisonnable, étant donné que la preuve qui m'a été présentée montre que l'appelante a utilisé les aires communes situées à l'intérieur comme à l'extérieur des édifices pour soutenir les diverses fournitures taxables et exonérées qu'elle a effectuées aux trois biens-fonds.

[132] À mon avis, une méthode fondée sur l'utilisation réelle de la superficie qui suppose un examen détaillé de l'utilisation de milliers de salles sur une superficie d'environ 898 000 mètres carrés est une méthode juste et raisonnable pour établir la mesure dans laquelle l'appelante a acquis ses biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales.

[133] Même si l'intimée accepte que la méthode doit être fondée sur la superficie utilisée directement pour la réalisation de fournitures taxables et la réalisation de fournitures exonérées, elle affirme que la méthode définitive de l'appelante conduit à une affectation injuste et déraisonnable, à moins d'effectuer deux rajustements aux calculs.

[134] Le premier rajustement consiste à traiter les aires communes extérieures comme étant utilisées uniquement pour des activités exonérées. Plus précisément, la méthode de l'intimée suppose que le paragraphe 141.01(3) s'applique aux aires communes extérieures de façon à ce que l'utilisation de cette superficie soit réputée se faire hors du cadre des activités commerciales de l'appelante⁷¹. Par conséquent, la méthode de l'intimée suppose que toutes les aires communes extérieures ont été utilisées directement dans le cadre d'activités « exonérées »⁷².

[135] Le second rajustement proposé vise à essayer d'établir la TPS payée pour des parties précises des biens-fonds de l'appelante. Pour ce faire, la méthode de l'intimée applique le facteur d'indexation au calcul des pourcentages définitifs de l'appelante.

⁷⁰ Y compris les parcs de stationnement.

⁷¹ Voir le paragraphe 47 des observations écrites de l'intimée sous la rubrique [TRADUCTION] « Biens-fonds utilisés pour les calculs ».

⁷² Transcription, témoignage de M. Kinzner, à la page 138; extraits des interrogatoires préalables à la page 21 de l'interrogatoire de M. Kinzner.

[136] J'examinerai d'abord le traitement par les parties des aires communes extérieures.

C. Aires communes extérieures

[137] Bien que les parties ne s'entendent pas sur l'utilisation faite par l'appelante des aires communes extérieures dans le but d'effectuer des fournitures, elles s'entendent sur la superficie des aires communes extérieures et sur le fait qu'elles sont constituées d'espaces verts, de voies, de trottoirs et d'espaces paysagers⁷³.

[138] La méthode définitive de l'appelante suppose que l'appelante a utilisé à la fois les aires communes intérieures et les aires communes extérieures indirectement pour effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées⁷⁴.

[139] Au cours de son témoignage, M. Klaiber, à l'aide de cartes, a expliqué à la Cour les diverses utilisations qui étaient faites des aires communes extérieures. Il a expliqué que le principal but des aires communes extérieures est d'appuyer les activités exercées dans les édifices des biens-fonds de l'appelante⁷⁵.

[140] Il a expliqué que les trottoirs et les voies sont utilisés pour accéder au campus et pour se déplacer à l'intérieur du campus. Les trottoirs sont utilisés pour accéder à tous les édifices du campus ainsi qu'à divers espaces extérieurs, comme les terrains de jeu et les parcs de stationnement. Par exemple, il a souligné que les trottoirs servaient à se rendre de l'arrêt du réseau de transport en commun de la ville de Calgary, qui est adjacent au campus, aux divers édifices situés sur le campus, à se rendre des divers arrêts d'autobus situés sur le campus aux divers édifices situés sur le campus et à simplement se rendre d'un édifice à un autre.

[141] Les autobus, les véhicules commerciaux et les voitures utilisent les voies.

[142] Il a décrit le système de voies, de trottoirs et de sentiers comme des couloirs de transport servant non seulement à permettre l'accès aux divers édifices et

⁷³ Pièces B, C et D de l'ECPF I.

⁷⁴ Pièces B, C et D de l'ECPF I.

⁷⁵ Transcription, témoignage de M. Klaiber, aux pages 19 à 32.

terrains de jeu, mais aussi à permettre le transport de biens qui sont acheminés de l'extérieur du campus et distribués dans tout le campus⁷⁶.

[143] Il a expliqué comment les aires communes extérieures disposent de tunnels utilisés pour raccorder tous les édifices aux systèmes de chauffage et de climatisation, et il a aussi expliqué que du matériel de télécommunication passe par ces tunnels⁷⁷.

[144] Il a expliqué comment on utilisait l'espace paysager du campus comme lieu de détente et de réunion. Cet espace paysager rehausse également l'allure et l'ambiance du campus.

[145] Bien que cela ne figure pas dans l'ECPF I, les aires communes extérieures comprennent aussi des terrains de jeu. M. Klaiber a témoigné que divers terrains de jeu étaient utilisés par des équipes sportives et des étudiants et étaient loués à d'autres parties.

[146] L'appelante soutient que tous ces éléments de preuve montrent clairement que les aires communes extérieures appuyaient toutes les activités exercées aux biens-fonds de l'appelante. Je suis d'accord avec elle.

[147] L'intimée n'a présenté aucun élément de preuve venant contredire le témoignage de M. Klaiber. En réalité, aucun élément de preuve ne m'a été présenté qui tendrait à montrer que l'appelante a acquis la partie de ses biens-fonds qui comprend les aires communes extérieures pour l'utiliser hors du cadre de son entreprise. La preuve qui m'a été présentée tend à montrer que les aires communes extérieures étaient une partie essentielle des trois campus puisqu'elles facilitaient la réalisation de fournitures sur les campus.

[148] En résumé, j'ai conclu, selon la preuve qui m'a été présentée, que la fin ultime des diverses activités qui ont été exercées aux aires communes extérieures consistait à tirer des revenus de l'entreprise de l'appelante. En d'autres termes, la fin poursuivie par l'appelante en acquérant les aires communes extérieures le 1^{er} février 2006 n'était pas différente de la fin qu'elle poursuivait en acquérant au même moment le reste de ses biens-fonds : les utiliser afin d'effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

⁷⁶ Transcription, témoignage de M. Klaiber, aux pages 20 et 26.

⁷⁷ Transcription, témoignage de M. Klaiber, à la page 22.

[149] Il n'est ni possible ni réaliste d'établir la mesure dans laquelle l'appelante a utilisé une partie précise des aires communes intérieures ou des aires communes extérieures directement pour effectuer des fournitures taxables ou des fournitures exonérées.

[150] Les aires communes intérieures comprennent des escaliers, des corridors, des toilettes, des conduites de chauffage, des halls et toute autre partie d'un édifice particulier qui n'est pas utilisée directement pour effectuer une fourniture.

[151] La seule manière pour l'appelante d'établir si une personne qui est entrée dans un édifice afin de recevoir une fourniture taxable a utilisé une partie précise des aires communes intérieures serait de surveiller physiquement ses activités. Par exemple, quelqu'un devrait se poster à la porte de chaque toilette et identifier chaque personne entrée dans les toilettes. Il est clair que l'appelante ne peut en fait pas prendre de telles mesures.

[152] L'appelante avait la même difficulté en ce qui concerne les aires communes extérieures. M. Klaiber a témoigné que, comme pour les espaces communs situés dans les édifices, il n'était pas possible de faire le suivi des activités aux aires communes extérieures afin de les lier à des fournitures précises. L'appelante n'avait pas cette information à sa disposition.

[153] Monsieur Klaiber, en réponse à une question de l'avocat de l'intimée lui demandant pourquoi l'appelante pouvait repérer la superficie intérieure des édifices qui était utilisée directement pour effectuer des fournitures, mais ne pouvait pas repérer la superficie extérieure, a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION]

Je pense que la différence essentielle est l'information immédiatement disponible. Je veux dire qu'en ce qui concerne les édifices, nous disposons de renseignements sur l'utilisation que nous faisons de chaque salle.

Prenons un trottoir. Quel pourcentage de ce trottoir est utilisé par quelqu'un qui sort d'un bureau pour se chercher un café par comparaison avec quelqu'un qui se déplace d'une salle de cours à une autre? Nous ne disposons pas des renseignements relatifs à la proportion du trafic piétonnier qui est liée à la réalisation de fournitures taxables et à celle de fournitures exonérées.

Ainsi, pour ce qui est des renseignements dont nous disposons au sujet de ce trafic piétonnier, les meilleurs renseignements dont nous disposons ont trait à la

superficie et à la manière dont nous utilisons nos édifices, et c'est la raison pour laquelle nous avons appliqué cette méthode⁷⁸.

[154] Par conséquent, l'appelante était tenue de concevoir une méthode de répartition de l'utilisation des divers éléments des aires communes intérieures et des aires communes extérieures entre leur utilisation en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et leur utilisation en vue d'effectuer des fournitures exonérées.

[155] Le témoignage de M. Klaiber montre qu'au moment de l'acquisition réputée de ses biens-fonds, l'appelante avait l'intention d'utiliser les aires communes intérieures et les aires communes extérieures de la même manière. Je suis d'accord avec l'appelante que toute méthode choisie doit tenir compte de ce fait.

[156] Puisque l'appelante a acquis ses biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de son entreprise, elle est réputée en vertu de l'alinéa 141.01(2)a) les avoir acquis pour les utiliser dans le cadre de ses activités commerciales dans la mesure où ils ont été acquis afin d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie dans le cadre de son entreprise.

[157] En revanche, l'appelante était réputée, en vertu du sous-alinéa 141.01(2)b)(i), avoir acquis ses biens-fonds pour les utiliser hors du cadre de ses activités commerciales dans la mesure où elle les a acquis afin d'effectuer, dans le cadre de son entreprise, des fournitures autres que des fournitures taxables effectuées pour une contrepartie. Aucun élément de preuve ne m'a été présenté qui tendrait à montrer que l'appelante a effectué des fournitures sans contrepartie ou pour une contrepartie symbolique. Par conséquent, toute fourniture qu'elle a effectuée et qui n'était pas une fourniture taxable effectuée pour une contrepartie était une fourniture exonérée effectuée pour une contrepartie.

[158] Le sous-alinéa 141.01(2)b)(ii) ne s'applique pas aux faits dont je suis saisi. Plus précisément, aucun élément de preuve ne m'a été présenté qui tendrait à montrer que l'appelante a acquis ses biens-fonds pour les utiliser hors du cadre de son entreprise.

[159] En résumé, le paragraphe 141.01(2) exigeait de l'appelante qu'elle établisse la mesure dans laquelle elle a acquis ses biens-fonds, y compris les aires

⁷⁸ Transcription, témoignage de M. Klaiber, aux pages 115 et 116.

communes extérieures, afin d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie et la mesure dans laquelle elle les a acquis afin d'effectuer des fournitures exonérées.

[160] Il s'agit là exactement de ce que la méthode définitive de l'appelante tente de faire.

[161] L'appelante a été en mesure d'établir les parties de ses biens-fonds qu'elle a acquises pour les consacrer directement à la réalisation de fournitures taxables et les parties qu'elle a acquises pour les consacrer directement à la réalisation de fournitures exonérées.

[162] Cependant, certaines parties de ses biens-fonds, comme les aires communes intérieures et les aires communes extérieures, n'étaient pas utilisées directement pour effectuer soit des fournitures taxables soit des fournitures exonérées. L'appelante a utilisé ces parties de ses biens-fonds afin d'effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées. En d'autres termes, l'appelante a acquis ces parties de ses biens-fonds en vue de réaliser à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Par conséquent, elle était tenue de concevoir une méthode permettant de répartir l'utilisation de celles-ci à des fins de réalisation de fournitures taxables pour une contrepartie et à des fins de réalisation de fournitures exonérées.

[163] Comme nous l'avons indiqué précédemment, la méthode définitive de l'appelante suppose qu'elle a utilisé les aires communes intérieures et les aires communes extérieures à la fois pour des activités taxables et des activités exonérées dans la même proportion relative que son utilisation de la superficie à l'intérieur des édifices pour effectuer directement des fournitures taxables pour une contrepartie et des fournitures exonérées. En se fondant sur cette hypothèse, l'appelante a conçu une méthode qui lui a permis d'obtenir les pourcentages définitifs de l'appelante, lesquels sont tirés de la superficie utilisée pour effectuer directement des fournitures taxables pour une contrepartie et des fournitures exonérées. L'appelante a appliqué le pourcentage définitif pertinent à toute la TPS payée durant la période en cause à l'égard du bien-fonds pertinent. Cela comprend la TPS payée à l'égard des aires communes intérieures et des aires communes extérieures.

[164] Ce ratio, tiré de l'application de la méthode définitive de l'appelante, respecte les exigences énoncées au paragraphe 141.01(2). Il est fondé sur l'utilisation de la superficie en vue de réaliser à la fois des fournitures taxables et des fournitures

exonérées. De plus, l'appelante a appliqué uniformément sa méthode définitive aux parties de ses biens-fonds qu'elle utilisait de la même manière, comme les aires communes intérieures et les aires communes extérieures. À mon avis, une méthode qui traite différemment deux superficies qu'un inscrit utilise de la même manière (c.-à-d. les aires communes extérieures et les aires communes intérieures) ne respecte pas le critère de la méthode juste et raisonnable énoncé au paragraphe 141.01(5).

[165] Bien que la méthode de l'intimée suppose que l'appelante a acquis les aires communes intérieures en vue d'effectuer à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées, elle suppose aussi que l'appelante n'a pas acquis les aires communes extérieures pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie⁷⁹. J'ai du mal à comprendre le fondement factuel ou légal de cette position.

[166] La preuve dont je suis saisi montre que l'appelante a acquis tous ses biens-fonds pour les utiliser dans le cadre de son entreprise, dont le but est d'effectuer des fournitures. De plus, les fournitures comprennent à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées. Aucun élément de preuve ne m'a été présenté qui montre que l'appelante n'a utilisé les aires communes extérieures que pour effectuer des fournitures exonérées. Comme les aires communes extérieures ont appuyé toutes les activités exercées aux biens-fonds de l'appelante, ces aires doivent, dans les faits, avoir été utilisées par des personnes qui recevaient à la fois des fournitures taxables et des fournitures exonérées.

[167] Monsieur Kinzner, le vérificateur de l'ARC, durant son interrogatoire principal, a fourni la raison suivante pour expliquer pourquoi la méthode de l'intimée traitait les aires communes extérieures (qui sont désignées [TRADUCTION] « espaces verts ») comme ayant été utilisées pour ce qu'il a appelé des activités exonérées :

[TRADUCTION]

Q En ce qui concerne les espaces verts, je ne vous ai pas posé la question, mais nous avons entendu un témoignage à ce sujet ce matin, quelle était votre évaluation au sujet de ce sur quoi nous nous sommes entendus, soit les 567 183 mètres carrés, comment l'avez-vous traité?

⁷⁹ ECPF I, au paragraphe 13.

R Oui, nous — nous avons établi que les espaces verts, les voies, les trottoirs, les espaces paysagers, les terrains de sport, et ainsi de suite, couvraient une superficie totale de 567 183 mètres carrés au — au campus principal et cette superficie n'avait pas été — été comptabilisée dans les calculs, donc nous — nous l'avons ajoutée sous la rubrique « aires extérieures » et nous l'avons classée dans la catégorie des activités exonérées.

Q Dans les faits, pourquoi avoir procédé de cette manière? Sur quels faits vous fondez-vous pour les classer dans la catégorie des activités exonérées?

R Nous nous sommes fondés sur à peu près les mêmes faits que nous avons utilisés pour le — le CDE. Nous ne pouvions trouver aucune preuve que — que des fournitures taxables pour une contrepartie avaient été effectuées dans cette aire⁸⁰.

En contre-interrogatoire, M. Kinzner a expliqué la distinction faite par l'ARC entre la superficie à usage mixte dans les édifices (les aires communes intérieures) et la superficie à usage mixte à l'extérieur des édifices (les aires communes extérieures) :

[TRADUCTION]

Q [...] Parlons du centre MacEwan pour les étudiants.

R D'accord?

Q Et à l'annexe B, la superficie totale du centre MacEwan pour les étudiants est de 23 291 mètres carrés?

R Oui.

[...]

Q Et la superficie où s'exercent des activités exonérées était de 2 453 mètres carrés?

R Oui.

Q Et la superficie où s'exerce l'activité commerciale était de 19 408 mètres carrés?

R C'est exact.

⁸⁰ Transcription, témoignage de M. Kinzner, à la page 170.

Q Et puis il y a une superficie de 1 429 mètres carrés où s'exercent des activités mixtes?

R Oui.

Q En quoi consistaient ces activités mixtes?

R Je pense que les activités mixtes étaient les escaliers, les toilettes et les couloirs.

Q Et pourquoi ne pas les traiter comme des activités exonérées?

R Parce que lorsqu'on est à l'intérieur d'un édifice, nous essayons de — d'utiliser l'édifice — je pense qu'il y a un lien avec la — l'utilisation de ce couloir et de cette toilette dans un édifice — pour la lier à l'utilisation exonérée et à l'utilisation commerciale dans cet édifice.

Q D'accord. De sorte qu'il y a un lien soit à une activité commerciale, soit à une activité exonérée?

R Oui, cela a été présenté de cette façon et nous — nous avons accepté cette méthode.

Q Et la logique veut qu'il y ait un — un lien entre les activités commerciales et exonérées?

R Oui.

Q Il ne s'agissait pas directement d'activités commerciales ou d'activités exonérées, mais d'une combinaison des deux?

R C'est exact.

Q Maintenant, Monsieur, puis-je vous poser cette question, si l'on accepte qu'une activité mixte soit exercée à l'intérieur d'un édifice, pourquoi ne pas reconnaître qu'une activité mixte puisse être exercée entre des édifices?

R La raison pour laquelle nous ne l'avons pas reconnue entre les édifices était que nous ne pouvions trouver de lien qui — qui permettrait de — l'activité exonérée et — comment dire, une utilisation mixte de cette aire.

Nous avons — nous avons un guide qui nous a donné une — qui nous a donné une orientation pour reconnaître — dans les édifices — l'utilisation mixte de la superficie.

Q En quoi consiste ce guide?

R Il s'agit — il s'agit de l'un des documents qui — il s'agit d'un guide qui a été préparé par le — par l'administration centrale.

[...]

Q L'administration centrale de l'ARC a préparé ce guide?

R C'est exact.

Q Et le document était-il public?

R Non, il ne l'était pas. Il s'agissait d'un document interne.

Q D'accord, et que vous indiquait ce guide à propos de l'espace extérieur?

R Il nous disait que l'espace extérieur devait être traité — sauf si vous pouvez y constater une activité commerciale, il n'y avait pas — il devait être traité comme un espace exonéré.

Q Sauf si vous pouvez y trouver une activité commerciale directe?

R Oui⁸¹.

[168] La méthode de l'intimée en ce qui concerne les aires communes extérieures est fondée sur l'hypothèse que si une superficie particulière d'un terrain n'est pas utilisée directement pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, en vertu du paragraphe 141.01(2)⁸², cette superficie est réputée être utilisée pour des activités « exonérées ».

[169] Les dispositions du paragraphe 141.01(2) n'appuient pas cette hypothèse.

[170] Le critère à appliquer n'est pas de savoir si l'appelante a effectué des fournitures taxables pour une contrepartie à un endroit précis de ses biens-fonds. Il s'agit plutôt de connaître la mesure dans laquelle la parcelle précise a été acquise

⁸¹ Transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 188 à 191.

⁸² L'intimée fait observer dans ses observations écrites qu'elle s'est fondée sur le paragraphe 141.01(3). Cependant, comme je dois traiter de l'acquisition des biens-fonds de l'appelante, le paragraphe pertinent est le paragraphe 141.01(2). Les deux paragraphes renferment des règles identiques : le paragraphe 141.01(2) s'applique à l'acquisition de biens, alors que le paragraphe 141.01(3) s'applique à la consommation ou à l'utilisation subséquente à l'acquisition.

ou utilisée en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Le paragraphe 141.01(2) reconnaît que les biens ou les services peuvent être utilisés indirectement, plutôt que directement, pour réaliser des fournitures. En ce qui concerne les biens utilisés indirectement pour réaliser des fournitures, ce paragraphe exige d'établir comment l'utilisation des biens peut être liée à l'intention ou à l'objectif d'effectuer des fournitures taxables⁸³.

[171] Le recours à un critère uniquement fondé sur une utilisation directe des biens ou des services conduirait à des résultats absurdes. Par exemple, selon un tel critère, l'appelante n'aurait pas le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants relativement à la TPS payée à l'égard des aires communes extérieures même si elle n'a effectué que des fournitures taxables. Il est clair que cela n'est pas conforme à l'objet et à l'esprit de la Loi. En vertu de la Loi, un inscrit qui ne fait que des fournitures taxables a le droit de demander la totalité des crédits de taxe sur les intrants relativement à la TPS qu'il a payée pour les biens et les services qu'il a acquis pour consommation ou utilisation dans le cadre de son entreprise.

[172] Comme je l'ai mentionné précédemment, selon la preuve dont je suis saisi, l'appelante a acquis ses biens-fonds en vue d'effectuer des fournitures dans le cadre de son entreprise. Les paragraphes 169(1) et 141.01(2) permettent à l'appelante de demander un crédit de taxe sur les intrants dans la mesure où les biens-fonds ont été acquis pour être utilisés directement ou **indirectement** pour effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie.

[173] La Cour peut difficilement comprendre comment le ministre a pu conclure que l'appelante a acquis les aires communes situées à l'intérieur des édifices (les aires communes intérieures) en vue d'effectuer à la fois des fournitures taxables pour une contrepartie et des fournitures exonérées et les aires communes situées à l'extérieur des édifices (les aires communes extérieures) uniquement pour effectuer des fournitures exonérées. Il semble qu'il s'agit d'une décision administrative arbitraire plutôt qu'une décision fondée sur l'application des dispositions de la Loi à l'utilisation réelle des aires communes extérieures.

[174] En résumé, le traitement des aires communes extérieures selon la méthode définitive de l'appelante est juste et raisonnable et conforme aux dispositions de la Loi. En revanche, le traitement des aires communes extérieures selon la méthode

⁸³ Voir par exemple les notes techniques du ministère des Finances, février 1994, concernant le paragraphe 141.01(2) — *Acquisition afin d'effectuer une fourniture*.

de l'intimée n'est pas conforme aux dispositions de la Loi. Par conséquent, la méthode de l'intimée ne peut pas être utilisée pour établir le droit de l'appelante aux crédits de taxe sur les intrants.

D. Le facteur d'indexation

[175] Le second rajustement qui, selon l'intimée, doit être apporté à la méthode de l'appelante afin de la rendre juste et raisonnable est l'application du facteur d'indexation.

[176] Comme je l'ai expliqué précédemment, l'ARC a calculé un facteur d'indexation fondé sur la valeur de remplacement du campus de l'appelante au 30 septembre 2011. La méthode de l'intimée applique ce facteur d'indexation à la méthode définitive de l'appelante (après avoir d'abord apporté le rajustement relatif aux aires communes extérieures) pour établir l'utilisation prévue par l'appelante de ses biens-fonds dans le cadre d'activités commerciales le 1^{er} février 2006.

[177] L'argument avancé par l'intimée au soutien de l'utilisation du facteur d'indexation est exposé comme suit dans ses observations écrites (au paragraphe 55) :

[TRADUCTION]

La prétention de l'intimée est qu'il n'est ni juste ni raisonnable de comparer une superficie à laquelle des améliorations d'une valeur plus faible ont été apportées à une superficie à laquelle des améliorations d'une valeur plus élevée ont été apportées. La superficie à plus faible coût génère comparativement moins de coûts sur les intrants au titre de la TPS et de teneur en taxe que la superficie dont le coût est plus élevé. Il faut donc utiliser un facteur de correction pour faire correspondre les superficies à l'égard desquelles la TPS a été payée ou est devenue payable aux superficies à l'égard desquelles des crédits de taxe sur les intrants sont demandés.

[178] Je ne suis pas d'accord avec l'intimée que l'utilisation ou la non-utilisation du facteur d'indexation soulève la question de ce qui est juste et raisonnable au sens où cette expression est utilisée au paragraphe 141.01(5). En ce qui concerne l'acquisition d'un bien, l'alinéa 141.01(5)a) applique le critère de la méthode juste et raisonnable pour établir la mesure dans laquelle le bien a été acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie ou à d'autres fins.

[179] L'ajout d'un facteur d'indexation n'est d'aucune aide pour établir le but de l'acquisition des biens-fonds de l'appelante.

[180] Une fois que l'appelante a établi, au moyen d'une méthode juste et raisonnable, la mesure (exprimée en pourcentage) dans laquelle elle a acquis ses biens-fonds en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie, alors, en vertu du paragraphe 169(1), elle est tenue d'appliquer ce pourcentage à la taxe qui était réputée avoir été payée (la teneur en taxe) lors de l'acquisition de ses biens-fonds.

[181] C'est exactement ce que l'appelante a fait en utilisant sa méthode définitive et la teneur en taxe de chacun de ses biens-fonds à la date de l'acquisition réputée.

[182] À mon avis, l'intimée soutient simplement que sa méthode est meilleure que la méthode de l'appelante parce qu'elle permet d'obtenir une corrélation plus exacte entre l'utilisation des biens-fonds par l'appelante et la taxe payée par elle.

[183] Comme mon collègue le juge Owen l'a fait observer dans la décision *Sun Life du Canada*, l'ARC ne peut pas simplement substituer sa méthode à celle de l'inscrit à la TPS. Un inscrit a le droit d'utiliser toute méthode juste et raisonnable à condition qu'elle soit conforme aux dispositions de la Loi.

[184] Quoi qu'il en soit, l'utilisation par l'intimée du facteur d'indexation présente de sérieuses lacunes.

[185] Tout d'abord, l'intimée a utilisé le coût de remplacement en 2011 pour établir le droit de l'appelante aux crédits de taxe sur les intrants en 2006, soit cinq années plus tôt. Je me serais attendu à ce que ces coûts aient changé au cours de ces cinq années, tant en termes absolus que relatifs.

[186] Ensuite, le recours au facteur d'indexation fait fi du fait que l'appelante a construit plusieurs édifices avant l'introduction de la TPS. L'appelante n'a pas payé de TPS sur les biens ou les services qu'elle a acquis pour construire ces édifices ou pour apporter à ces édifices des améliorations avant l'introduction de la TPS.

[187] La TPS en cause est égale à la teneur en taxe à la date de l'acquisition réputée des biens-fonds de l'appelante. Il s'agit de la taxe payée depuis l'introduction de la TPS. L'application du facteur d'indexation aux édifices construits avant l'introduction de la TPS mine gravement la fiabilité des ratios obtenus.

[188] Par exemple, l'ARC a calculé que la teneur en taxe du campus principal le 31 décembre 2007 était de 4 787 125 \$ sur la foi de dépenses d'environ 224 500 000 \$⁸⁴. Cette somme de 224 500 000 \$ correspond aux dépenses que l'appelante a faites relativement au campus principal entre le moment où la TPS a été introduite et le 31 décembre 2007.

[189] L'ARC a établi le coût de remplacement du campus principal à 1,282 milliard de dollars⁸⁵. Les dépenses faites entre le moment de l'introduction de la TPS et la date de l'acquisition réputée correspondent à seulement 17,5 % du coût de remplacement total, ce qui prouve que l'appelante a construit une partie importante des édifices avant l'introduction de la TPS. Tout cela concorde avec le fait que l'université a été fondée en 1966.

[190] Ce qui me préoccupe aussi concernant l'utilisation du facteur d'indexation est qu'il oblige l'appelante à retenir les services d'un évaluateur afin d'établir son droit aux crédits de taxe sur les intrants. Cela fait peser un fardeau financier déraisonnable sur l'appelante et les autres inscrits à la TPS qui seraient tenus d'effectuer des calculs similaires. De plus, si la Cour acceptait cette méthode, l'appelante serait tenue de retenir les services d'un évaluateur chaque fois que les règles de l'article 206 sur le changement d'utilisation trouveraient à s'appliquer à ses immeubles qui font partie de ses immobilisations.

[191] À mon avis, un inscrit à la TPS devrait avoir le droit d'établir ses crédits de taxe sur les intrants sur la foi des renseignements dont il dispose, sans avoir à retenir les services coûteux d'autres parties telles que des évaluateurs.

[192] En résumé, je n'accepte pas l'argument de l'intimée selon lequel la méthode définitive de l'appelante exige l'application d'un facteur d'indexation afin que le critère de la méthode juste et raisonnable prévu au paragraphe 141.01(5) soit respecté.

E. Les améliorations apportées aux biens-fonds de l'appelante

[193] Je m'intéresserai maintenant aux crédits de taxe sur les intrants que l'appelante a le droit de demander relativement à la TPS payée pour les améliorations qui ont été apportées à ses biens-fonds après la disposition réputée.

⁸⁴ Pièce R4, à la page 443; transcription, témoignage de M. Kinzner, aux pages 167 et 168.

⁸⁵ ECPF II, à la page 4.

[194] Comme je l'ai indiqué précédemment, l'appelante a le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants relativement à la TPS payée pour les améliorations à ses biens-fonds selon la mesure dans laquelle elle utilisait ces biens-fonds dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition des immeubles.

[195] Puisque l'appelante a fait les choix selon le paragraphe 211(1), il faut tenir compte des règles de l'article 206 sur le changement d'utilisation pour établir le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants à l'égard des améliorations à ses biens-fonds.

[196] Les parties soutiennent qu'il faut utiliser soit le pourcentage unique établi selon la méthode définitive de l'appelante, soit le pourcentage unique établi selon la méthode de l'intimée pour établir le droit de l'appelante à des crédits de taxe sur les intrants au moment de l'acquisition réputée et au moment des améliorations subséquentes apportées aux biens-fonds.

[197] Ainsi, les parties ont accepté le fait qu'aucun changement important n'a été effectué à l'utilisation des biens-fonds au cours des périodes en cause. En raison de l'application de l'article 197, l'appelante n'aurait à modifier le pourcentage définitif de l'appelante que si elle avait changé son utilisation de l'un des trois biens-fonds dans une proportion d'au moins 10 % de l'utilisation totale du bien-fonds.

[198] Par conséquent, compte tenu de la conclusion selon laquelle la méthode définitive de l'appelante est conforme aux dispositions de la Loi pour établir le droit de l'appelante aux crédits de taxe sur les intrants au titre de la TPS qu'elle était réputée avoir payée à l'acquisition réputée, la méthode est aussi conforme aux dispositions de la Loi pour ce qui est de la TPS payée lors des améliorations subséquentes apportées à ces biens-fonds.

VIII. Dispositif

[199] Pour les motifs qui précèdent, les appels des nouvelles cotisations du 30 septembre 2011, du 24 janvier 2012, du 2 février 2012 et du 20 avril 2012 établies sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise* sont accueillis avec dépens. Les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations au motif qu'au cours des périodes en cause, l'appelante a utilisé le bien-fonds désigné « plan 1935JK » dans une proportion de 81,2 % pour ses activités commerciales, le bien-fonds désigné « plan 859JK » dans une

proportion de 41,33 % pour ses activités commerciales et le bien-fonds désigné « plan 9410341 » dans une proportion de 25,86 % pour ses activités commerciales.

[200] Les parties ont trente jours à partir de la date du jugement pour produire des observations sur le montant des dépens que la Cour devrait adjuger à l'appelante. Si aucune observation n'est reçue, les dépens seront adjugés à l'appelante selon ce que prévoit le tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de décembre 2015.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 321

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2013-3473(GST)G

INTITULÉ : University of Calgary c. Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 29 et 30 octobre 2014

Observations 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 11 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 :

Noms : M^e Justin Kutyan
M^e Carla Hanneman

Cabinet : KPMG cabinet juridique s.r.l./S.E.N.C.R.L.
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